



ДЕРЖАВНА АУДИТОРСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УПРАВЛІННЯ ПІВНІЧНО-СХІДНОГО ОФІСУ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ
В ПОЛТАВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

№ 04-24/3
від 01.06.2018

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ

за результатами державного фінансового аудиту діяльності
Полтавського обласного комунального підприємства „Полтавафарм”
за період з 01.01.2016 по 31.12.2017



Полтава 2018

У звіті представлено результати державного фінансового аудиту діяльності Полтавського обласного комунального підприємства „Полтавафарм” (надалі по тексту ПОКП „Полтавафарм”, Підприємство) за період з 01.01.2016 по 31.12.2017.

Аудиторське дослідження проведено на виконання п.3.4.2.2 Плану проведення заходів державного фінансового контролю Північно-східного офісу Держаудитслужби на I квартал 2018 року відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб’єктів господарювання, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 №361, та Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб’єктів господарювання, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2014 №728.

Аудиторські процедури здійснено з відома в.о.директора ПОКП „Полтавафарм” Пономарьова Б.В. (тел. 59-02-89) та головного бухгалтера Карпенко О.В. (тел. 59-82-45) в термін з 06.03.2018 по 01.06.2018.

Аудиторський звіт призначений для керівництва Полтавської обласної ради та ПОКП „Полтавафарм”. За рішенням керівництва Управління Північно-східного офісу Держаудитслужби в Полтавській області результати аудиту можуть бути надіслані іншим заінтересованим органам державної влади, а також органам місцевого самоврядування та оприлюднені.

Звіт підготовлено фахівцями Управління Північно-східного офісу Держаудитслужби в Полтавській області (Медведєва О.В., Чуйко Є.А., Хмеленко М.О.).

ЗМІСТ

I. Вступ.....	4
1.1 Інформація про об'єкт аудиту та обґрунтування причин проведення аудиту	4-8
II. Результати аудиторських процедур	9-67
2.1 Результати аналізу фінансово-господарської діяльності ПОКП „Полтавафарм”.....	9-13
2.2 Результати дослідження діяльності Підприємства	13-61
2.2.1 Наявність потужних аптечних мереж на фармацевтичному ринку Полтавщини, серйозна конкурентна боротьба та відсутність своєчасної оцінки з боку Підприємства стану діяльності на відповідному ринку призвели до зниження товарообороту, згорання аптечної мережі ПОКП „Полтавафарм” та, відповідно, негативно вплинули на розмір доходів та витрат Підприємства.....	13-18
2.2.2 Відсутність сучасної закупівельної фармацевтичної логістики має наслідком зайві витрати фінансових ресурсів, втрати конкурентоспроможності аптечних закладів та негативно впливає на кінцевий фінансовий результат роботи Підприємства.....	18-31
2.2.3 Неприйняття своєчасних управлінських рішень щодо майна, яке надано в оперативне управління Підприємству та не використовується, призводить до неефективного використання фінансових та матеріальних ресурсів на його утримання.....	31-36
2.2.4 Різке погіршення платоспроможності ПОКП „Полтавафарм” та, відповідно, зростання обсягів кредиторської заборгованості і її значне перевищення над обсягами дебіторської є наслідком неефективно прийнятих управлінських рішень та може призвести, в майбутньому, до банкрутства.....	36-40
2.2.5 Наявна структура та управління витратами Підприємства за моделлю економічних критеріїв радянських часів, інертність реагування на зміни в фармацевтичному середовищі, відсутність змін в методах та політиці управління спричиняє необґрунтовані, неефективні та зайві витрати, і, як наслідок, є причиною збиткової діяльності.....	40-61
2.3 Оцінка організації системи та стану внутрішнього контролю	61-67
III. Висновки.....	68-73
IV. Рекомендації.....	74-77
V. Додатки	

I. ВСТУП

На жаль, люди в усі часи хворіли та продовжують хворіти, і з цим нічого не вдієш... Для полегшення болю людство завжди користувалось допомогою із-зовні - ліками. З давніх-давен суспільством використовувались лікарські препарати виключно рослинного та тваринного походження, до переліку яких в подальшому додалися і хімічні медичні препарати.

На сьогоднішній день в Україні зареєстровано більше 14000 лікарських засобів та медичних препаратів.

Незважаючи на негаразди в економіці, конкуренцію, цінове регулювання, безліч специфічних вимог, фармацевтична галузь економіки залишається на даний час однією зі стійких та має тенденцію до розвитку. Попит на лікарські засоби та медичні препарати збільшується, що і спричиняє зростання кількості аптечних закладів: аптек та аптечних пунктів. Широкого розвитку набули аптечні інтернет-мережі.

Водночас, зростає і конкуренція на ринку ліків. Зазначене спричинене наданням права торгівлі медичними препаратами не тільки підприємствам державної та комунальної форми власності, а й іншим суб'єктам господарювання, включаючи і приватні структури.

Отже, фармацевтичний ринок на сьогодні виступає одним з найперспективніших та найдинамічніших ринків в економіці України.

Окрім економічної сторони питання також важливе місце посідає зв'язок розвитку фармацевтичного ринку в з благополуччям населення, забезпеченням людей необхідними ліками відповідної якості.

Фармацевтична галузь України включає в себе виробництво лікарських засобів і виробів медичного призначення, оптову і роздрібну торгівлю, спеціалізоване зберігання і реалізацію за допомогою налагодженої збутової мережі (аптеки, аптечні пункти тощо).

Головними факторами, що спричиняють уповільнення подальших змін ринку фармацевтики в Україні, є: зменшення реального добробуту громадян, загострення політичних подій на сході країни, підвищення цін на фармацевтичні препарати, поступове наближення до ліміту платоспроможного попиту населення.

У 2004 році на вимогу часу Полтавське обласне виробниче об'єднання „Фармація” реорганізоване з утворенням обласного комунального підприємства „Полтавафарм”, основним завданням якого є здійснення державної політики в забезпеченні закладів охорони здоров'я та населення лікарськими засобами і виробами медичного призначення.

1.1 Інформація про об'єкт аудиту та обґрунтування причин проведення аудиту

Полтавське обласне комунальне підприємство „Полтавафарм” (далі по тексту – ПОКП «Полтавафарм», Підприємство) засноване на майні спільної (комунальної) власності територіальних громад сіл, селищ і міст Полтавської

області, передане в управління Полтавській обласній державній адміністрації (Департаменту охорони здоров'я Полтавської обласної державної адміністрації).

Засновник Підприємства – Полтавська обласна рада.

Власник Підприємства – територіальні громади сіл, селищ і міст Полтавської області.

Підприємство підзвітне та підконтрольне Полтавській обласній раді.

Підприємство підпорядковане та підзвітне Департаменту охорони здоров'я Полтавської облдержадміністрації.

Департамент охорони здоров'я Полтавської обласної державної адміністрації здійснює управління Підприємством в межах повноважень, визначених Положенням про Департамент охорони здоров'я Полтавської обласної державної адміністрації, затвердженим розпорядженням голови Полтавської обласної державної адміністрації.

Орган управління майном – управління майном Полтавської обласної ради. Управління майном Полтавської обласної ради здійснює управління майном Підприємства в межах повноважень, визначених Положенням про управління майном Полтавської обласної ради, затвердженим рішенням сесії Полтавської обласної ради.

Підприємство створене згідно з рішенням одинадцятої сесії Полтавської обласної ради четвертого скликання від 27.04.2004 „Про реорганізацію Полтавського обласного виробничого об'єднання „Фармація” шляхом реорганізації – злиття юридичних осіб – учасників Полтавського обласного виробничого об'єднання „Фармація”.

Повне найменування	Полтавське обласне комунальне підприємство „Полтавафарм”
Ідентифікаційний код	32986923
В.о.керівника	Пономарьов Б.В.
Організаційно-правова форма за КОПФГ	комунальне підприємство
Місцезнаходження	вул. Горбанівська, 2, с. Розсошенці, Полтавський район, Полтавська область, 38751
Види діяльності за КВЕД-2010	46.46 Оптова торгівля фармацевтичними товарами; 24.20 Виробництво фармацевтичних препаратів і матеріалів; 47.73 Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах; 47.74 Роздрібна торгівля медичними й ортопедичними товарами в спеціалізованих магазинах; 47.75 Роздрібна торгівля косметичними товарами та туалетними при належностями в спеціалізованих магазинах; 49.41 Вантажний автомобільний транспорт; 73.20 Дослідження кон'юктури ринку та виявлення громадської думки

Статут ПОКП „Полтавафарм” (нова редакція) затверджено наказом Управління майна Полтавської обласної ради від 18.09.2017 №91, погоджено Директором Департаменту охорони здоров'я Полтавської облдержадміністрації.

Відповідно до Статуту **Підприємство утворено з метою** здійснення підприємницької діяльності спрямованої на:

- забезпечення населення, закладів охорони здоров'я та інших установ, підприємств, організацій якісною, безпечною та доступною фармацевтичною продукцією, в т.ч. лікарськими засобами аптечного та промислового виробництва, медичними виробами, а також предметами та засобами особистої гігієни, косметичними засобами, функціональними харчовими продуктами, харчовими продуктами для спеціального дієтичного споживання, репелентами, дезінфекційними засобами, ортопедичними товарами, лабораторним посудом та іншими товарами;

- задоволення потреб населення у високоякісних фармацевтичних, ремонтно-побутових, виробничих та інших послугах;

- отримання прибутку від реалізації товарів та виконання робіт і послуг згідно з цим Статутом.

Предметом діяльності Підприємства згідно зі Статутом є:

- здійснення діяльності з боку активних фармацевтичних інгредієнтів, парафармацевтичної та фармацевтичної продукції, в тому числі лікарських засобів: виготовлення в умовах аптеки, зберігання, перевезення, пересилання, придбання, оптова та роздрібна реалізація (відпуск), ввезення на територію України (імпорт), вивезення з території України (експорт), транзит через територію України, використання, знищення. Під лікарськими засобами розуміються об'єкти, визначені чинним законодавством;

- здійснення діяльності з обігу наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів: культивування рослин, включених до переліку наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів; зберігання, перевезення, пересилання, придбання, оптова та роздрібна реалізація (відпуск), ввезення на територію України (імпорт), вивезення з території України (експорт), транзит через територію України, використання (при виготовленні ліків в умовах аптеки при проведенні хімічного контролю якості лікарських засобів аптечного виробництва, аналізу активних фармацевтичних інгредієнтів, води очищеної та води для ін'єкцій тощо, для науково-дослідної роботи та навчальних цілей), знищення наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів, включених до переліку наркотичних засобів, що дозволяються до обігу і контролюються в установленому законодавством порядку;

- здійснення діяльності з обігу ветеринарних медикаментів і препаратів, ветеринарних імунобіологічних засобів, субстанцій, засобів ветеринарної медицини: виробництво, введення в обіг, оптова та роздрібна реалізація (торгівля), ввезення на територію України (імпорт), вивезення з території України (експорт), транзит через територію України, утилізація та знищення;

- здійснення діяльності з обігу виробів медичного призначення, медичної техніки, устаткування, інструментів та матеріалів, предметів догляду за хворими: розроблення, виробництво, виготовлення, зберігання, перевезення, пересилання, придбання, оптова та роздрібна реалізація (торгівля), ввезення на територію України (імпорт), вивезення з території України (експорт), транзит через територію України, використання, знищення;

- виробництво та продаж спирту етилового (у тому числі як лікарського засобу), спирту етилового ректифікованого, біоетанолу;

- здійснення діяльності з обігу харчових продуктів (в т.ч. харчових продуктів спеціального дієтичного споживання (спеціальних харчових продуктів), функціональних харчових продуктів та дієтичних добавок, дитячого харчування): розроблення, виробництво, виготовлення, зберігання, перевезення, пересилання, придбання оптова та роздрібна

реалізація (торгівля), ввезення на територію України (імпорт), вивезення з території України (експорт), транзит через територію України, використання, знищення;

- здійснення діяльності з обігу напоїв (в т.ч. мінеральних та інших вод): розроблення, виробництво, виготовлення, змішування напоїв, розлив у пляшки та іншу тару, зберігання, перевезення, пересилання, придбання, оптова та роздрібна реалізація (відпуск), ввезення на територію України (імпорт), вивезення з території України (експорт), транзит через територію України, використання, знищення;

- здійснення сільськогосподарської діяльності: вирощування однорічних, дворічних та багаторічних прямих, ароматичних і лікарських культур, а також культур для виробництва напоїв;

- здійснення поточних операцій в торгівельній діяльності та діяльність транспорту, зокрема: перевезення, сортування партій товарів, поділ або перефасування товарів меншими партіями, пакування, перепкування, фасування та розлив у пляшки, складування, модифікація продукції, комплектація та модернізація, доставка, рекламні акції та користь своїх клієнтів, інші допоміжні послуги при продажу та зберіганні, надання в оренду транспортних засобів;

- надання послуг та виконання робіт у сфері підприємницької діяльності, зокрема: консультації з питань комерційної діяльності та управління, дослідження ринку, маркетингові послуги, рекламна діяльність, послуги з посередництва, інші. Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування;

- науково-технічна, науково-організаційна діяльність, фундаментальні та прикладні наукові дослідження, науково-технічні (експериментальні) розробки;

- здійснення операцій у сфері поводження з відходами при провадженні діяльності з обігу лікарських та наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, ветеринарних медикаментів і препаратів, ветеринарних імунобіологічних засобів, субстанцій, засобів ветеринарної медицини, виробів медичного призначення, медичної техніки, устаткування, інструменту та матеріалів, а саме: дії, спрямованої на запобігання утворенню відходів, їх збирання, вивезення та перевезення (в т.ч. транскордонне), сортування, зберігання, оброблення, перероблення, розміщення, утилізація, видалення, знешкодження і захоронення, контроль за цими операціями та нагляд за місцем видалення, збирання і заготівля відходів як вторинної сировини, перероблення (оброблення) відходів;

- створення оперативного резерву продукції медико-фармацевтичного призначення за встановленою номенклатурою;

- забезпечення медичних, фармацевтичних працівників та населення необхідною інформацією про лікарські засоби;

- загальна медична практика та інше.

Відповідно до Статуту до складу Підприємства входять: відокремлені структурні підрозділи – філії: 13 центральних районних аптек; 3 міжлікарняних аптеки; 1 центральна міська аптека; 3 аптеки; 1 Кременчуцька філія та невідокремлені структурні підрозділи (аптечний склад та аптечні заклади).

Підприємство має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки в установах банків, печатку зі своїм найменуванням.

Відокремлені структурні підрозділи діють на принципах господарського розрахунку з правом відкриття рахунків в установах банків (за погодженням з керівництвом ПОКП „Полтавафарм”), мають самостійний баланс, який входить у баланс Підприємства, можуть користуватися від його імені на підставі доручень правом або без права укладання майнових і немайнових угод з юридичними та фізичними особами та можуть виступати позивачем та

відповідачем у суді з питань, що безпосередньо стосуються діяльності структурного підрозділу та підпорядкованих йому відділень Підприємства.

Невідокремлені структурні підрозділи діють на принципах господарського розрахунку, без права відкриття рахунків в установах банків.

Протягом періоду з 01.01.2016 по 31.12.2017 для здійснення своєї діяльності Підприємство мало в наявності відповідні ліцензії, інформація про які наведена у *Додатку 1 до Аудиторського звіту*.

Причиною проведення даного аудиторського дослідження органами державної аудиторської служби є з'ясування зовнішніх та внутрішніх проблем, через які ПОКП „Полтавафарм” з прибуткового Підприємства стало збитковим, втратило конкурентоспроможність та домінуюче становище на ринку медичних препаратів області, надання оцінки ефективності використання комунального майна.

Аудит здійснено з метою надання оцінки виконання Статутних завдань, ефективності і законності використання фінансових ресурсів і комунального майна, інших активів Підприємства, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю у ПОКП „Полтавафарм” за період з 01.01.2016 по 31.12.2017.

Обсяг охоплених аудитом фінансових ресурсів і майна становить 296729,3 тис. гривень.

II. РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР

2.1 Результати аналізу фінансово-господарської діяльності ПOKП „Полтавафарм”

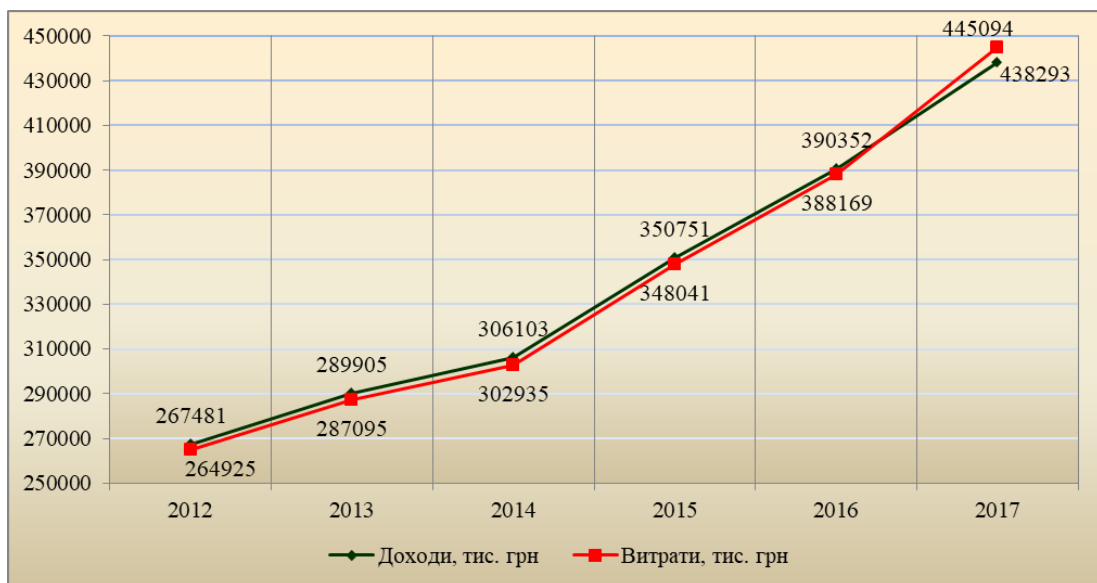
Результатом діяльності ПOKП «Полтавафарм» у досліджуваному періоді були: у 2016 році – чистий прибуток у розмірі 2183,0 тис. грн., у 2017 році – чистий збиток у розмірі 6801,0 тис. гривень. Слід відмітити, що до 2016 року Підприємство за результатами діяльності завжди отримувало прибутки.

З метою з’ясування причин такого стану справ, при проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності використані дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності Підприємства за попередні роки, а також, матеріали попереднього аудиту діяльності.

Негативна динаміка результатів діяльності ПOKП „Полтавафарм” у 2017 році зумовлена випереджальними темпами росту сукупних витрат Підприємства над розміром сукупних доходів.

Діаграма 1

Порівняння та динаміка зростання обсягів сукупних доходів і витрат ПOKП „Полтавафарм”, тис. грн.



Як видно з наведеної діаграми, у 2017 році сукупні витрати Підприємства перевищили розмір сукупних доходів, що і зумовило збитки за результатами діяльності. Перевищення загальної суми витрат над розміром отриманих доходів у 2017 році виникло внаслідок збільшення, у порівнянні з 2016 роком, розміру інших витрат майже у 8,5 рази, інших операційних витрат – у 3,8 рази, адміністративних витрат та витрат на збут – на 20,0-25,0%, що негативно вплинуло на кінцевий фінансовий результат.

Найбільшу питому вагу у загальній сумі витрат (за вирахуванням закупівельної вартості фармацевтичної продукції) становлять витрати на оплату праці (з нарахуваннями) – до 80,0%. Отже, на Підприємстві просліджується критичне збільшення як загального розміру сукупних витрат, так і витрат,

понесених для отримання 1 грн сукупного доходу. Так, на 1 грн сукупного доходу витрачено у 2012 році 99,04 коп., у 2013 році - 99,03 коп., у 2014 році - 99,03 коп., у 2015 році - 99,22 коп., у 2016 році - 99,44 коп. та у 2017 році - 1 грн 02 коп.

Діаграма 2

Динаміка сукупних витрат ПOKП „Полтавафарм” з розрахунку на 1 грн отриманого доходу, грн. коп.



Як видно з наведеної діаграми, у 2017 році витрати на 1 грн отриманого доходу перевищили відповідні доходи.

Загалом, за результатами діяльності Підприємство завжди отримувало валові прибутки (різниця між закупівельною вартістю ліків та ціною їх реалізації), однак середня націнка на реалізовану продукцію коливалась, але в цілому мала тенденцію до зниження з 22,5% у 2012 році до 19,4% у 2017 році.

Зниження середньої націнки на лікарські засоби та медичні препарати, з одного боку є позитивним явищем, адже зменшується вартість ліків для кінцевого споживача, що має, насамперед, соціальний ефект. Однак, в ході аудиту буде проаналізовано закупівельну ціну товарної продукції на предмет її конкурентоспроможності у порівнянні з іншими аптечними мережами.

Загальна вартість виробничих запасів на Підприємстві збільшилась з 43427,0 тис. грн на початок 2016 року до 53052,0 тис. грн на кінець 2017 року. З одного боку зазначене є позитивним, з іншого - лікарські засоби мають певний термін придатності, за збігом якого підлягають списанню, отже таке накопичення має бути економічно обґрунтованим.

Протягом останніх років значно зросли заборгованості та зобов'язання Підприємства. Зокрема, впродовж 2017 року виникла та залишилась не погашеною на кінець досліджуваного періоду сума довгострокових забезпечень у розмірі 773,0 тис. грн, невпинно зростала кредиторська

заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, яка станом на 31.12.2017 склала 1898,0 тис. гривень.

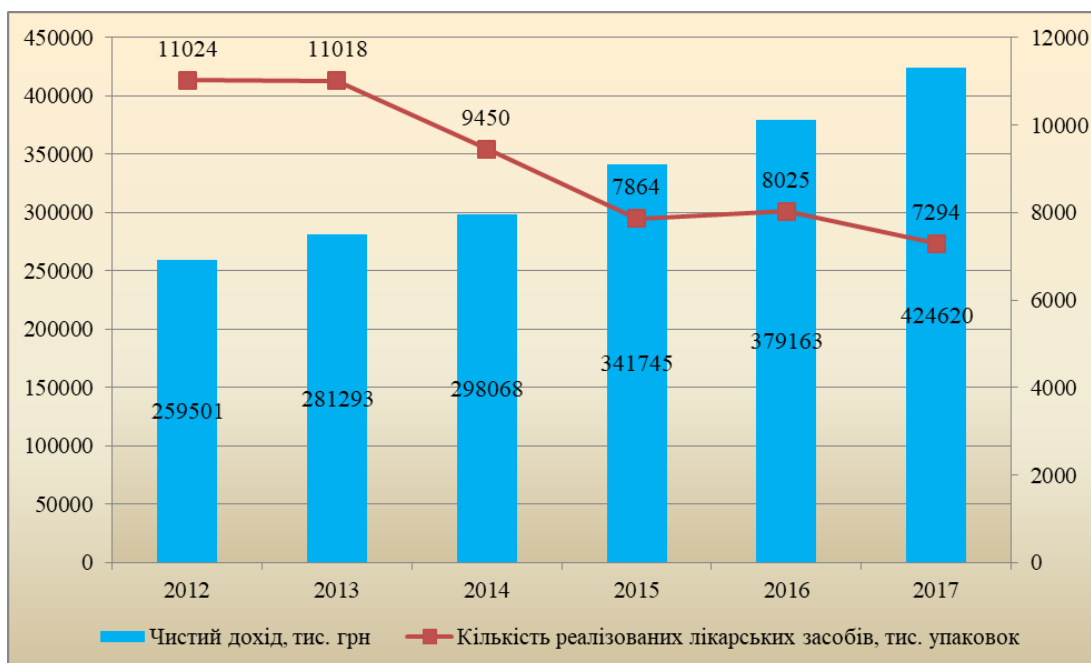
Впродовж 2016-2017 років у ПОКП „Полтавафарм” майже у 2 рази зросла поточна дебіторська та кредиторська заборгованість, а обсяг кредиторської заборгованості на кожну звітну дату значно (у 2,2 – 2,6 разів) перевищує обсяг дебіторської. При цьому, проаналізувавши кредиторську заборгованість виключно за товари (роботи, послуги), яка станом на 31.12.2017 становить 42337,0 тис. грн, то її розмір більше, ніж у 45 разів, перевищує дебіторську заборгованість за товари (роботи, послуги), яка утворилась на ту ж дату (952,0 тис. грн).

Значно зросла заборгованість із внутрішніх розрахунків структурних підрозділів перед Аптечним складом Підприємства: з 14540,0 тис. грн станом на 01.01.2016 до 26384,0 тис. грн станом на 31.12.2017.

Подальшим аналізом встановлено, що з року в рік зростає обсяг чистого доходу, отриманого Підприємством від реалізації лікарських засобів та медичного приладдя. Так, вказаний показник у 2015 році склав – 341745,0 тис. грн, у 2016 році – 379163,0 тис. грн, у 2017 році – 424620,0 тис. гривень. Але, з урахуванням постійного зростання вартості ліків, зазначений показник не має позитивного підґрунтя, адже впродовж 2015 року у кількісному виразі аптечним складом Підприємства реалізовано 7864,2 тис. упаковок медичних препаратів, у 2016 році - 8025,2 тис. упаковок та у 2017 році – 7223,7 тис. упаковок.

Діаграма 3

Порівняльний аналіз чистого доходу та кількості реалізованих лікарських засобів.



Загалом, при визначенні оцінки ефективності управління ПОКП „Полтавафарм” за 2016-2017 роки, проведеної відповідно до Методики

Аудит діяльності Полтавського обласного комунального підприємства „Полтавафарм” за період з 01.01.2016 по 31.12.2017

аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.02.2006 №170, встановлено наступне:

Коефіцієнт рентабельності активів (оптимальне значення >0) показує розмір чистого прибутку на 1 грн активів. Враховуючи, що у 2017 році результати роботи Підприємства були збитковими, зазначений коефіцієнт мав від'ємне значення, у 2016 році – 0,007, що свідчить про економічний занепад Підприємства.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (оптимальне значення >0) показує частку чистого прибутку у власному капіталі. З причин, про які описано вище, у 2017 році цей показник мав від'ємне значення, у 2016 році – 0,018. Зазначене підтверджує неприбуткову діяльність Підприємства та його інвестиційну непривабливість.

Коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу (оптимальне значення >0) характеризує величину віддачі сукупного капіталу Підприємства. Враховуючи збиткову діяльність Підприємства у 2017 році, виявлено спад рентабельності активів, що не забезпечує прибуток від основної виробничої діяльності Підприємства.

Коефіцієнт рентабельності діяльності (оптимальне значення >0), який протягом усього періоду був меншим від оптимального значення, свідчить про неможливість Підприємства відтворювати і розширювати виробництво, та характеризує діяльність Підприємства як неприбуткову.

Коефіцієнт поновлення основних засобів (оптимальне значення – збільшення) у 2017 році склав 0,124, у 2016 році – 0,130, що свідчить про зниження темпів оновлення основних засобів на Підприємстві.

Коефіцієнт оборотності активів (оптимальне значення – збільшення) у 2017 році склав 1,085, у 2016 році – 1,149. Зменшення даного показника є негативним та свідчить про неефективне використання Підприємством наявних ресурсів (незалежно від джерел їх залучення).

Коефіцієнт фінансової стійкості (оптимальне значення – збільшення) мав тенденцію до зменшення. Так, у 2017 році даний показник склав 0,304, а у 2016 році – 0,514, що свідчить про падіння рівня фінансової стійкості Підприємства та його залежність від зовнішніх фінансових джерел.

Коефіцієнт загальної ліквідності (оптимальне значення – збільшення) мав негативну тенденцію до зменшення. Так, у 2017 році даний показник склав 1,174, у 2016 році – 1,368, тобто у Підприємства відсутні оборотні активи для покриття своїх поточних та довгострокових зобов'язань.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (оптимальне значення 0,2-0,35) у 2017 році склав 0,077, у 2016 році – 0,133, що свідчить про неможливість Підприємства вчасно ліквідувати поточну заборгованість грошима, які є у нього в розпорядженні на кінець аналізованого періоду.

Коефіцієнт заборгованості (оптимальне значення 0,5-0,7) у 2017 році склав 3,294, у 2016 році – 1,945, що свідчить про значну залежність Підприємства від залучених коштів.

Коефіцієнт концентрації залученого капіталу (оптимальне значення <1) у 2017 році склав 0,767, у 2016 році – 0,660, і свідчить про збільшення частки залученого капіталу у валюті балансу Підприємства.

ПОКП «Полтавафарм» протягом досліджуваного періоду, не здійснювало інвестиційну діяльність і відповідно прибутку від цього виду діяльності не отримувало.

Таким чином, за результатами аналізу фінансово-господарської діяльності Підприємства за 2016-2017 роки здійснено оцінку ефективності управління за фінансовими коефіцієнтами та оцінку виконання фінансового плану за окремими показниками з метою визначення загальної оцінки

ефективності управління Підприємством. Так, **загальна оцінка ефективності управління** ПОКП «Полтавафарм» у **2016-2017 роках** має **незадовільний рівень**, що свідчить про наявність ряду проблем та прогалин в управлінні Підприємством. *Результати аналізу фінансово-господарської діяльності ПОКП «Полтавафарм» у Додатку 2 до Аудиторського звіту.*

2.2 Результати дослідження діяльності Підприємства

2.2.1 Наявність потужних аптечних мереж на фармацевтичному ринку Полтавщини, серйозна конкурентна боротьба та відсутність своєчасної оцінки з боку Підприємства стану діяльності на відповідному ринку призвели до зниження товарообороту, згорання аптечної мережі ПОКП „Полтавафарм” та, відповідно, негативно вплинули на розмір доходів та витрат Підприємства.

Впродовж останніх років значно розширився український фармацевтичний ринок: до державної (комунальної) аптечної мережі добавились спочатку відокремлені приватні аптечні заклади, а, в подальшому, і потужні приватні аптечні мережі, що має наслідком жорстку конкуренцію у боротьбі за кінцевого споживача лікарських засобів та медичної продукції.

Станом на 01.01.2018 на Полтавщині зареєстровано 184 суб'єкти господарювання, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю лікарськими засобами у 769 аптечних закладах, в тому числі: 10 складів, 556 аптек та 203 аптечних пункти. Слід відмітити, що у загальній мережі аптечних закладів області четверту частину становлять заклади комунальної форми власності – структурні підрозділи ПОКП „Полтавафарм”.

Загалом, на вищевказану дату аптечна мережа Підприємства на фармацевтичному ринку області представлена лише 213 закладами, що становить 27,7 відсотки від загального ринку, в тому числі: 1 аптечний склад, 112 аптек та 100 аптечних пунктів.

Решту фармацевтичного ринку Полтавщини займають аптечні заклади недержавної форми власності, загальна кількість яких складає – 556 закладів і становить 72,3 відсотки.

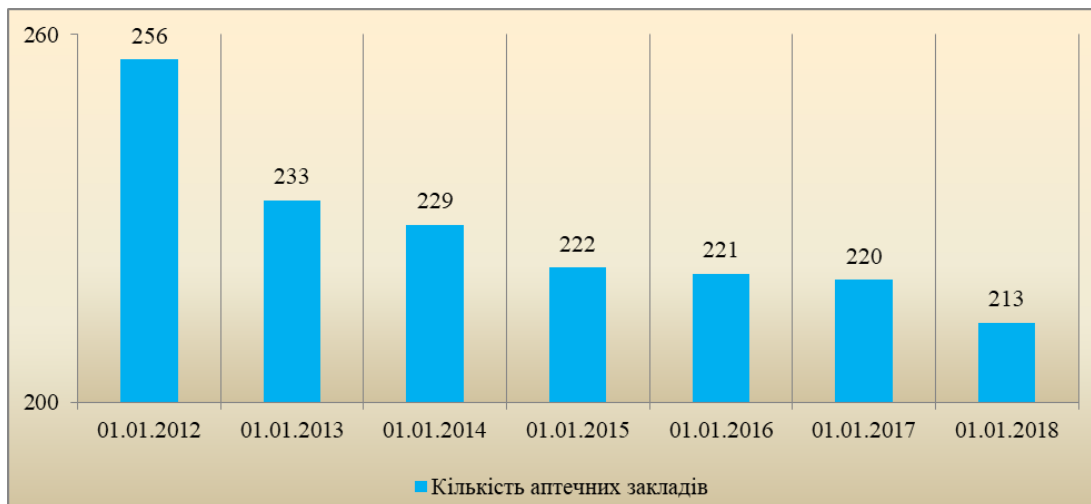
Мережа аптечних закладів суб'єктів господарювання недержавної форми власності набагато потужніша і представлена 9-ма оптовими аптечними складами, 446-ма аптеками та 101-м аптечним пунктом. Слід звернути увагу, що на початок досліджуваного періоду аптечні заклади недержавної форми власності займали 69,5 відсотків фармацевтичного ринку Полтавщини.

Отже, поступово, з року в рік, недержавна мережа аптечних закладів розширяється, витісняючи, при цьому, мережу комунальних аптек. Так, у досліджуваному періоді ряд аптечних закладів Підприємства (аптека №217 (смт. Семенівка), аптечний пункт №1 (м. Миргород)), не витримавши конкуренції, мали збиткові результати діяльності, внаслідок чого були закриті. Тобто, вільне місце на ринку фармацевтичної продукції швидко та впевнено займають приватні аптечні мережі.

При стрімкому розширенні аптечної мережі підприємств недержавної форми власності, мережа аптечних закладів ПОКП „Полтавафарм” протягом останніх семи років продовжувала звужуватись, що свідчить про втрату конкурентоспроможності на ринку фармацевтичних товарів Полтавської області.

Діаграма 4

Мережа аптечних закладів ПОКП «Полтавафарм»



Як видно з наведеної діаграми, на Підприємстві просліджується негативна тенденція до невпинного щорічного скорочення мережі аптечних закладів. Зокрема, протягом періоду з 01.01.2016 по 31.12.2017 мережа аптечних закладів комунальної форми власності скоротилась в цілому ще на 8 одиниць.

Щодо змін у структурі аптечних закладів, то у зазначеному вище періоді закрито 18 закладів, а саме:

- 11 аптек, з них: 6 - у сільській місцевості та 5 – у містах. Основною причиною закриття аптечних закладів, в тому числі і у сільській місцевості, є збиткові з року в рік результати діяльності, оптимізація площ (замість двох закритих аптек у селах відкриті аптечні пункти);

- 7 аптечних пунктів припинили діяльність з різних причин: відсутність кваліфікованих спеціалістів, збитковість тощо.

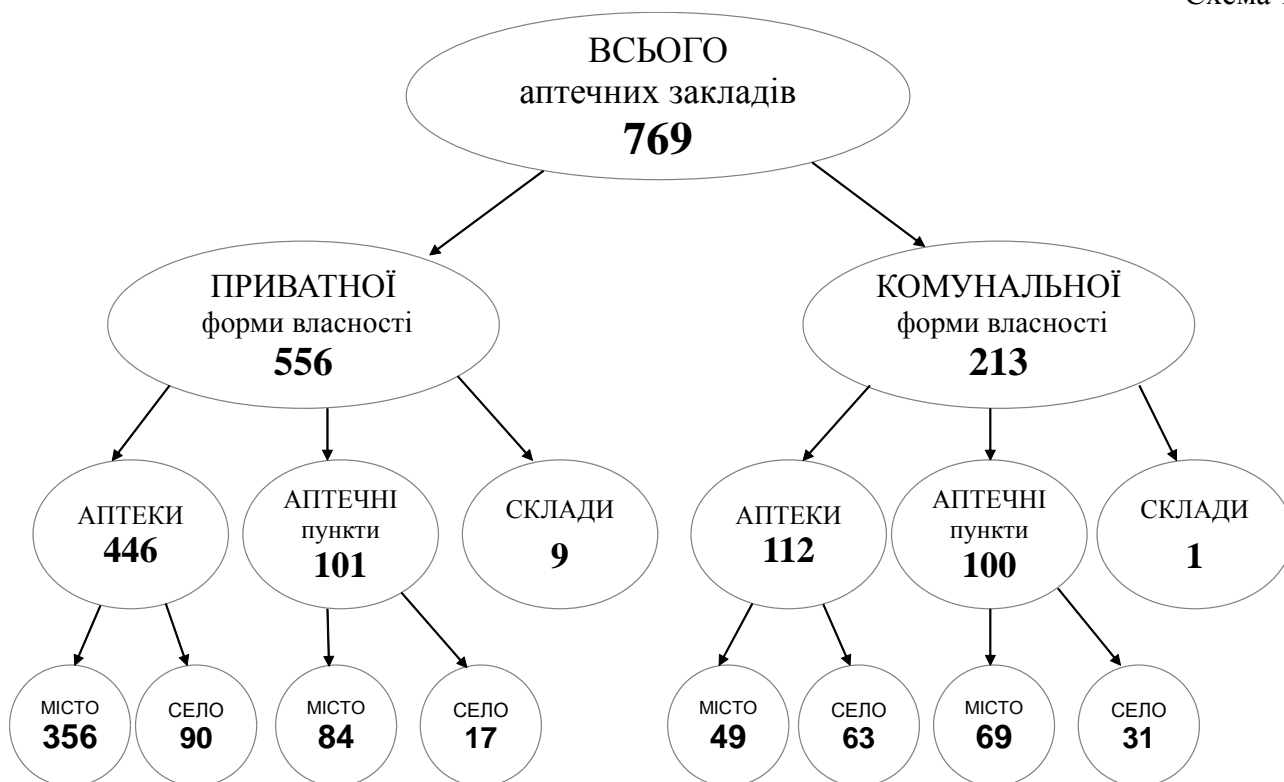
Натомість, за період з 01.01.2016 по 31.12.2017 відкрито лише 10 аптечних закладів: 5 аптек та 5 аптечних пунктів (в т.ч. 3 аптечних пункти на селі). Зазначене мало наслідком збільшення товарообігу на суму 8537,3 тис. грн., однак за результатами роботи у 2017 році з 10 новостворених аптечних закладів прибутковими були лише 4 із загальною сумою прибутку – 115,9 тис. гривень.

Отже, факт закриття 18 аптечних закладів та відкриття натомість лише 10-ти впродовж 2016 – 2017 років свідчить не тільки про згортання мережі комунальних аптек в області, а і про недостатність детального вивчення кон'юнктури фармацевтичного ринку та відсутність детальних і обґрунтованих розрахунків економічного ефекту при створенні кожної нової аптечної точки.

Подальшим дослідженням кон'юнктури фармацевтичного ринку Полтавщини встановлено, що ПОКП «Полтавафарм» втратив свої позиції на фармацевтичному ринку у містах Полтавської області, і продовжує їх втрачати на селі. Зокрема, на кінець досліджуваного періоду мережа аптечних закладів комунальної форми власності налічувала 213 закладів (в т.ч. склад - 1), решта: 119 аптек та аптечних пунктів знаходилось у містах, 94 – у сільській місцевості.

При цьому, аптечні заклади суб'єктів господарювання недержавної форми власності займають більше 72% і представлені 556 аптечними закладами (в т.ч. складів – 9), решта: 440 - знаходилось у містах, 107 – у сільській місцевості.

Схема 1



Як наведено на схемі, станом на 31.12.2017 кількість аптечних закладів суб'єктів господарювання недержавної форми власності майже у 4 рази перевищує аптечну мережу ПОКП „Полтавафарм”, розміщену у містах області.

Мережа приватних аптечних закладів на селі також представлена більшою кількістю аптек та аптечних пунктів (107), аніж комунальна (94).

З урахуванням щорічного зниження питомої ваги аптечних закладів ПОКП „Полтавафарм” у загальній кількості аптечних закладів, аудитори дійшли висновку, що *Підприємством повністю втрачено домінуюче становище на ринку фармацевтичних товарів як у містах, так і у селах Полтавської області.*

Тобто, значна частина закладів роздрібної торгівлі фармацевтичною продукцією на Полтавщині є підприємствами недержавної форми власності, які здійснюють свою діяльність переважно у містах, районних центрах та розвинутих сільських населених пунктах області. При цьому, ПОКП «Полтавафарм» утримує дієві фармацевтичні позиції лише у віддалених

та занепадаючих селах (Аптека №39 (с.Пишненки Зіньківського району), Аптека №96 (с. Лисівка Гадяцького району), Аптека №127 (с.Дашківка Кобеляцького району), Аптечний пункт №5 ЦРА №67 (с. Мелехи, Чорнухинського району) та ряд інших), хоча такі аптечні заклади, як правило, збиткові. Так, за результатами фінансово-господарської діяльності у 2017 році Аптека №39 отримала збитки у розмірі 36,4 тис. грн, Аптека №127 – 28,2 тис. грн., Аптечний пункт №5 ЦРА №67 – 15,0 тис. гривень.

З метою надання оцінки закупівельної політики Підприємства в частині ціноутворення та з'ясування рівня зовнішньої конкурентоспроможності аптечної мережі ПОКП «Полтавафарм», в ході аудиторського дослідження проведено порівняння цін реалізації лікарських засобів для кінцевого споживача у аптечних мережах ТОВ „Ліки Полтавщини”, ТОВ «СВ «Медікал» та ТОВ «ТОТУС-ФАРМ» з невідокремленими аптечними закладами Підприємства. Порівняння проведено по 50 найменуванням лікарських засобів за грудень 2017 року.

За результатами аналізу встановлено, що із загальної кількості лікарських засобів, що підлягали моніторингу:

- аптеки мережі ТОВ „Ліки Полтавщини” та ТОВ «ТОТУС-ФАРМ» запропонували нижчу ціну реалізації, аніж у мережі ПОКП „Полтавафарм”, на 47 видів ліків, що становить 94,0% від загальної кількості (50 найменувань);

- аптеки ТОВ «СВ «Медікал» запропонували нижчу ціну реалізації, аніж у мережі ПОКП „Полтавафарм”, на 41 вид ліків, що становить 82,0% від загальної кількості (50 найменувань).

Найяскравішим прикладом є наступний: у грудні 2017 року на препарат «Хелпекс» №10 (виробник Мови Хелс ГМБХ(Синмедик лаб.)), придбаний ПОКП «Полтавафарм» за ціною 94,55 грн за 1 од., ціна реалізації кінцевому споживачу у аптечних закладах Підприємства становила 134,55 гривень. Водночас, у той же період аптеки мережі ТОВ „Ліки Полтавщини” пропонували вказаний препарат кінцевому споживачу по 49,55 грн за 1 од., що у 2 рази нижче закупівельної та у 2,7 рази - реалізаційної ціни у мережі об'єкта аудиту.

Ціни на решту проаналізованих лікарських засобів, які пропонувались Підприємством кінцевому споживачу у грудні 2017 року, були, в середньому, на 7,0-20,0% вище, аніж у аптечній мережі приватної форми власності. Так, наприклад, препарат „Екзодерил” (р-н 1% 10 мл, виробник Біохемі Гез.м.б.х., Австрія) у грудні 2017 року невідокремлені структурні підрозділи ПОКП „Полтавафарм” пропонували за 214,9 грн, водночас, роздрібна ціна вказаного препарату у аптеках мережі ТОВ „Ліки Полтавщини” становила 199,0 грн., що на 7,5% нижче;

- препарат „Дексалгин” (р-н д/ін. 75мг амп. 3мл №5, виробник Берлінг Хеми/Менарини груп) у мережі аптек ПОКП „Полтавафарм” в той же період в середньому коштував 248,03 грн, водночас, роздрібна ціна вказаного препарату у аптеках мережі ТОВ „СВ Медікал” складала 207,95 грн., що на 16,2% нижче;

- препарат «Наклофен» (р-р д/ін. 75 амп. 3мл. №5, виробник КРКА Словенія) невідокремлені структурні підрозділи ПОКП „Полтавафарм” пропонували по 136,59 грн, в той же час роздрібна ціна вказаного препарату у аптеках мережі ТОВ „ТОТУС-ФАРМ” складала 125,3 грн., що на 8,3% нижче.

Отже, проаналізувавши роздрібні ціни на 50 видів лікарських засобів ТОВ „Ліки Полтавщини”, ТОВ «СВ «Медікал» та ТОВ «ТОТУС-ФАРМ» встановлено наступне.

Ціни на лікарські засоби у аптеках мережі ТОВ „Ліки Полтавщини”, ТОВ «СВ «Медікал» та ТОВ «ТОТУС-ФАРМ» в середньому нижчі, ніж у аптеках Підприємства, на 7,0-20,0%, тобто аптечні заклади недержавної форми власності пропонують нижчі ціни для кінцевого споживача, що, безумовно, має наслідком додаткове отримання доходів приватними аптечнимикладами, повну втрату монополії, подальшу втрату конкурентоспроможності та згортання роздрібно́ї мережі Підприємства.

З метою вирішення питання забезпечення сільського населення необхідними лікарськими препаратами, у ПОКП «Полтавафарм» запроваджена практика укладення цивільно-правових угод з медичними працівниками щодо реалізації лікарських засобів. Так, протягом досліджуваного періоду при відсутності аптечних закладів у сільській місцевості Підприємством укладались такі угоди з медичними працівниками місцевих фельдшерсько-акушерських пунктів (ФАП) та амбулаторій загальної практики сімейної медицини (АЗПСМ) на здійснення роздрібно́ї торгівлі лікарськими засобами. Однак, і кількість таких угод невпинно зменшувалась, що, безумовно мало наслідком зменшення доходів. Так, якщо у 2016 році з медичними працівниками місцевих ФАПів та АЗПСМ укладено 619 цивільно-правових угод на реалізацію лікарських засобів, то у 2017 році – 590 угод. Для порівняння: загальна кількість укладених цивільно-правових угод з медичними працівниками у 2012 році – 646, у 2014 році – 621.

Таким чином, щорічне звуження мережі аптечних закладів, зменшення кількості укладених цивільно-правових угод, неможливість запропонувати найнижчу ціну на лікарські засоби серед аптечних мереж та неспроможність аптечних закладів ПОКП «Полтавафарм» достойно витримувати конкуренцію з приватною мережею призвело до втрати Підприємством своїх позицій на ринку фармацевтичних товарів Полтавської області. При цьому, впродовж 2016 – 2017 років дієвих заходів з боку керівництва ПОКП «Полтавафарм» в частині просування продукції на ринку, розширення ринків збуту, а також винаходу нових можливостей та шляхів реалізації медичної продукції, або запровадження нових джерел надходжень, аудитом не встановлено.

З огляду на викладене вище, наявність потужних аптечних мереж недержавної форми власності на фармацевтичному ринку Полтавщини, серйозна конкурентна боротьба та відсутність своєчасної оцінки з боку Підприємства стану діяльності на відповідному ринку призвела до зниження товарообороту в натуральному виразі, згортання аптечної мережі ПОКП „Полтавафарм”. Зазначене, відповідно, мало наслідком перевищення

сукупних витрат над фактично отриманими доходами у 2017 році, що і зумовило отримання збитків у розмірі 6801,0 тис гривень.

Отже, у 2017 році ПОКП «Полтавафарм» не досягло основної мети своєї діяльності, визначеної Статутом Підприємства, та спрямованої на:

- забезпечення населення, закладів охорони здоров'я та інших установ, підприємств, організацій якісною, безпечною та доступною фармацевтичною продукцією;
- задоволення потреб населення у високоякісних фармацевтичних, ремонтно-побутових, виробничих та інших послугах;
- отримання прибутку від реалізації товарів та виконання робіт і послуг.

2.2.2 Відсутність сучасної закупівельної фармацевтичної логістики має наслідком зайві витрати фінансових ресурсів, втрати конкурентоспроможності аптечних закладів та негативно впливає на кінцевий фінансовий результат роботи Підприємства.

Незважаючи на те, що ПОКП «Полтавафарм» на дату аудиту змогло зберегти розгалужену мережу аптек та аптечних пунктів на території усієї Полтавської області, хоча і зі значними скороченнями, питання виконання в повному обсязі одного з основних напрямів діяльності - забезпечення населення, закладів охорони здоров'я та інших установ, підприємств, організацій якісною, безпечною та доступною фармацевтичною продукцією, є досить проблематичним.

Зокрема, з метою виконання основних функцій ПОКП «Полтавафарм» для ефективного використання спільного майна територіальних громад сіл, селищ і міст області, для підвищення якості забезпечення населення, закладів охорони здоров'я, підприємств, установ і організацій лікарськими засобами та виробами медичного призначення у складі Підприємства з 2004 року діє Аптечний склад №1 (надалі – Аптечний склад).

Основним завданням (предметом) діяльності Аптечного складу є приймання, зберігання, передача структурним підрозділам Підприємства та оптова торгівля лікарськими засобами та виробами медичного призначення, предметами санітарії, гігієни та догляду за хворими, дезінфекційними засобами, біологічно активними добавками, парафармацевтичною продукцією тощо. Тобто, Аптечний склад був створений з метою здійснення закупівель широкого асортименту лікарських засобів великими партіями, що дало б змогу здешевлення товару на стадії придбання.

Впродовж 2016-2017 років в частині закупівель лікарських засобів Аптечний склад співпрацював як з їх виробниками, офіційними дистриб'юторами та дилерами, так і з іншими постачальниками. Основними постачальниками лікарських засобів впродовж 2016-2017 років були ТОВ „БадМ” (м. Дніпропетровськ), СП „Оптіма-фарм ЛТД” (м. Київ), ТОВ „Вента” (м. Дніпропетровськ), ТОВ „Фармпланета” (м. Київ), ТОВ „Фіто-Лек” (м. Харків) та ряд інших. Слід зауважити, що обсяг закупівель товару у

ТОВ „Фармпланета” у 2016 році склав 4,1% від загального обсягу, у 2017 році – 2,0% (для порівняння у 2015 році – 2,7%).

В свою чергу, у аналізованому періоді Аптечний склад був єдиним постачальником лікарських засобів та товарів медичного призначення для невідокремлених структурних підрозділів Підприємства. Відокремлені структурні підрозділи, на підставі виданих їм Довіреностей, здійснювали закупівлі ліків як через Аптечний склад Підприємства, так і самостійно у постачальників, що перераховані вище.

Асортимент товару на Аптечному складі відповідав Переліку товарів, які мають право придбавати та продавати аптечні заклади та їх структурні підрозділи, затвердженому наказом Міністерства охорони здоров'я України від 06.07.2012 №498.

Однак, проведеним в ході аудиту аналізом виявлено, що асортимент лікарських засобів на Аптечному складі Підприємства невпинно зроставав. Так, станом на 01.01.2016 на Аптечному складі налічувалось 3500,0 од. найменувань товарів, станом на 31.12.2017 - 2975,0 од., на дату аудиту – 2000,0 одиниць. Слід зауважити, що у 2017 році асортимент товару на фармацевтичному ринку України складав близько 14000,0 найменувань.

Заручниками такої ситуації стали, відповідно, усі невідокремлені структурні підрозділи (ЦРА №26 (Карлівка), ЦРА №135 (Хорол), ЦРА №146 (Кобеляки), ЦРА №250 (Полтава) та інші), адже товар такі підрозділи придбають лише на Аптечному складі, тобто не мали змоги розширити асортимент, що призвело до втрати покупця та відтоку його у аптечні заклади приватних структур. Зазначене підтверджується і проведеним опитуванням посадових осіб невідокремлених структурних підрозділів Підприємства. Зокрема, у досліджуваному періоді на дату потреби останніх на Аптечному складі були відсутні ряд лікарських засобів та медичних товарів, зокрема: фармацетрон, тера флю, баралгін, беродуал, тіотриазолін, цефалексин, хіпотел, нефедипін, кетанов, канефрон, картексін, лазолван, доларен, рентгеноплівки, кардіомагніл тощо.

В той же час, асортимент товару у відокремлених структурних підрозділах (ЦРА №16 (Гадяч), ЦРА №22 (Диканька), ЦРА №24 (Зіньків), ЦРА №58 (Гребінка), МЛА №200 (Лубни), МЛА №207, Аптеки №№197, 221 (Полтава) та інші) на вищевказані дати становив 4500,0 - 9000,0 найменувань, тобто у 2-4 рази був ширшим, ніж міг запропонувати Аптечний склад.

З метою надання оцінки рівня закупівельної фармацевтичної логістики, що запроваджена на Підприємстві, цінової політики, та ефективності вибору цінових пропозицій структурними підрозділами Підприємства проведено моніторинг закупівельних цін на лікарські засоби, що придбані у грудні 2017 року ПОКП «Полтавафарм». Аналізом охоплено Аптечний склад Підприємства та 3 відокремлених структурних підрозділи (Аптека №197, МЛА №207, Аптека №221) по 150 найменуванням лікарських засобів.

Проведений аналіз закупівельних цін у ПОКП «Полтавафарм» засвідчив, що Аптечний склад не виконав роль основного постачальника ліків за низькими цінами на Підприємство, так як по 74 найменуваннях зі 150-ти останнім закуплено ліки дорожче, ніж відокремленими структурними підрозділами, які мають право самостійно придбавати фармацевтичні товари.

Так, наприклад, Аптечним складом у грудні 2017 року придбано Флоксал мазь очна 0,3% 3г (виробник Доктор Герхард Ман) по ціні 182,46 грн, в той же час Аптекою №221 – по ціні 149,42грн, що на 33,04 грн нижче;

- Гропринозин табл. 500мг №50 закуплені Аптечним складом по ціні 223,64 грн, тоді як МЛА №207 – по 203,57 грн, різниця складає 20,07 грн;

- Лідаза пор. ліофіл д/п р-на д/ін. 64ЕД амп. №10 Аптечним складом придбана по ціні 95,55 грн, водночас Аптекою №197- по 87,27 грн, що на 13,28 грн дешевше.

Дослідженням встановлено, що закупівельна цінова політика на Підприємстві досить різнопланова: ціни придбання лікарських засобів та медичних препаратів різняться між собою, навіть за умови закупівель ліків в один день та у одного постачальника. Як наслідок, результати проведеного моніторингу підтвердили, що у грудні 2017 року закупівельні ціни Аптечного складу у 50% випадків були вищими, ніж ціни, по яких придбають товар відокремлені структурні підрозділи, при цьому, *Аптечним складом внаслідок закупівель за більш високими цінами, здійснені зайві витрати на загальну суму 51,4 тис. гривень.* Зазначене пов'язано з відсутністю обігових коштів у Аптечного складу для здійснення попередньої оплати або оплати по факту поставки ліків, внаслідок чого закупівельна стратегія Аптечного складу має набагато нижчий рівень, аніж політика закупівель у відокремлених структурних підрозділах. *Порівняльний аналіз закупівельних цін Аптечного складу з відокремленими структурними підрозділами ПОКП «Полтавафарм» за грудень 2017 року у Додатку 3 до Аудиторського звіту.*

Тобто, Аптечний склад у досліджуваному періоді не виконав одну з основних функцій, яка була надана йому при утворенні: наявність широкого асортименту товарів за найнижчими цінами.

Як зазначено вище, у досліджуваному періоді Аптечний склад Підприємства був єдиним постачальником лікарських засобів та товарів медичного призначення для невідокремлених структурних підрозділів Підприємства. До того ж, аудитом доведено непоодинокі факти закупівель лікарських засобів на Аптечний склад Підприємства за цінами вищими, ніж оптимальні, відповідно, і ціна реалізації кінцевому споживачу, яка встановлювалась торговим (комерційним) відділом Підприємства при відпуску товару невідокремленим структурним підрозділам, була занадто високою і неконкурентоспроможною у порівнянні з другими аптечними мережами.

Зазначене підтверджено проведеним на дату аудиту вивченням пропозицій фармацевтичного ринку з урахуванням місць розташування приватної мережі (станом на 20-30 березня 2018 року).

За результатами обстежень та опитувань встановлено, що поряд з невідокремленими структурними підрозділами Підприємства – ЦРА №55 (Решетилівка), ЦРА №210 (Миргород), Аптека №4 (Полтава) та рядом інших підрозділів здійснюють свою діяльність аптечні заклади мережі «Бажаємо здоров'я», які пропонували лікарські засоби за роздрібними цінами, набагато нижчими, аніж комунальна мережа.

Таблиця 1

**Порівняння цін реалізації лікарських засобів кінцевому споживачу
приватної мережі та невідокремлених структурних підрозділів
ПОКП «Полтавафарм»**

№ з/п	Найменування лікарських препаратів	Ціна у мережі «Бажаємо здоров'я», грн., коп.	Ціна у мережі ПОКП «Полтавафарм», грн., коп.	Абсолютна різниця, грн., коп.	Відносна різниця, %
1.	Но-шпа, 2,0, №25	270,11	373,9	+ 103,79	38,4
2.	Дексалгін, 2,0, №5	178,0	299,0	+ 121,0	68,0
3.	Церукал, 2,0, №10	375,0	509,33	+ 134,33	35,8
4.	Кетанов, 1,0, №10	167,0	228,25	+ 61,25	36,7
5.	Спазмалгон, 2,0, №10	155,0	248,33	+ 93,33	60,2
6.	Спазмалгон, 5,0, №10	257,0	412,0	+ 155,0	60,3
7.	Реосолбілакт, 200 мл	91,5	114,88	+ 23,38	25,6
8.	Реосолбілакт, 400 мл	121,95	143,0	+ 21,05	17,3
9.	М-цеф, 1,0	78,50	106,0	+ 27,5	22,6
10.	Декасан, 100,0	76,95	87,59	+ 10,64	13,8
11.	Декасан, 200,0	103,51	125,13	+ 21,62	20,9
12.	Лінекс, капс., №32	195,95	234,1	+ 38,15	19,5
13.	Ефмерін, 1,0	66,5	95,1	+ 28,6	43,0
14.	Долорен, №10	19,0	29,0	+ 10,0	52,6

Як видно з наведеної таблиці, вартість лікарських засобів, що пропонувалась невідокремленими структурними підрозділами у кінці березня 2018 року на 13,0 – 68,0% вище, аніж у приватній мережі, що ставить під сумнів наявність покупців у аптечних закладах ПОКП «Полтавафарм». Зазначене свідчить і про те, що під час відпуску товару при визначенні його кінцевої ціни комерційним (торговим) відділом Підприємства не вивчались умови його продажу у роздрібній мережі (наявність поряд інших аптечних закладів, рівень їх цін та націнок, дефектура тощо).

Слід звернути увагу, що начальник комерційного відділу Бибич Т.П. не згодна з тим, що «Аптечний склад не мав достатнього асортименту ліків, а вважає, що лише поступово втрачав його». В своєму поясненні з даного питання Бибич Т.П. вказала, що «основною причиною цього стала зміна стратегії закупівлі на Підприємстві. З появою на Підприємстві заступника директора з комерційних питань Отрох І.А. і розпочалися зміни в закупівлі. Саме її пропозиції і стали втілюватись на практиці. Якщо раніше, я, як завідувач відділу організації постачання, торгівлі та маркетингу, а пізніше, начальник комерційного відділу, займалася закупівлею лікарських засобів та

медичних виробів згідно спеціальної програми «Скарб». Розрахунки для закупівлі проводились автоматично, враховуючи щоденні прас-листи постачальників, залишку товару на Аптечному складі, його асортименту, реалізації за певний період та найнижчої ціни на ринку. Так, за пропозицією заступника директора з комерційних питань були змінені умови з постачальниками. Невідокремлені структурні підрозділи стали здійснювати закупівлю у дистриб'юторів самостійно, але на лімітовані щоденні суми, які і розподіляла Отрох І.А. самостійно. Але технічної можливості робити автоматичний розрахунок за найнижчими сумами у наших структурних підрозділів не було. На Аптечний склад комерційний відділ повинен був закуповувати інсуліни, наркотичні засоби і прекурсори, вакцини та лікарські засоби від виробників, а також – під реалізацію. Обігових коштів у Підприємства не вистачало, а тому ми закуповували лікарські засоби з відтермінуванням приблизно 30 календарних днів, що автоматично збільшувало закупівельні ціни. Наші відокремлені структурні підрозділи мають власні розрахункові рахунки, і маючи обігові кошти, можуть одноосібно заключати договори на вигідніших умовах (з меншим відтермінуванням, нижчою закупівельною ціною). Іншою причиною зменшення асортименту та дорожчих цін можна назвати несвоєчасність перерахувань згідно заключних договорів з постачальниками. З цієї причини вони періодично можуть «блокувати» відвантаження лікарських засобів для Аптечного складу та невідокремлених структурних підрозділів. А тому, вимушені закуповувати там, де немає «блоку», хоч і за вищою ціною. Також, недостатність обігових коштів та збитковість наших деяких структурних підрозділів можна пояснити перенасиченістю фармацевтичного ринку області комерційними структурами, які мають набагато менші витрати для свого існування, ніж наші структури (орендна плата, комунальні витрати, заробітні плати, навантаження на працівників, соціальні направленості та інше)». *Запит про надання пояснення та пояснення начальника комерційного відділу ПОКП «Полтавафарм» Бибич Т.П. від 02.04.2018 у Додатку 4 до Аудиторського звіту.*

Подальшим дослідженням виявлено, що програма «СКАРБ», на яку вказала у своєму поясненні Бибич Т.П., дійсно передбачає ведення оперативного обліку лікарських засобів у кількісному, вартісному та ціновому виразі, вибір найвигідніших цін проводиться автоматизовано, однак тільки серед тих постачальників, які направили Підприємству прайс-листи. Враховуючи досить велику заборгованість ПОКП «Полтавафарм» перед постачальниками, пропозиції останніх щодо поставки ліків у 2017 році звелись до мінімуму, і Підприємство вимушене було обирати найоптимальніші ціни лише серед тих, хто погоджувався працювати з ПОКП «Полтавафарм», а не серед усіх пропозицій.

Слід звернути увагу, що з березня 2017 року до Штатних розписів працівників ПОКП «Полтавафарм» уведена посада заступника директора з комерційних питань, яку з 02.03.2017 по 08.12.2017 обіймала Отрох І.А., однак посадову інструкцію заступника директора з комерційних питань до аудиту

не пред'явлено. Не надано і інших документів, які б підтверджували діяльність заступника директора з комерційних питань в частині здешевлення закуплених товарів, розширення їх асортименту та прискорення їх оборотності. *Письмовий запит №2 у Додатку 5 до Аудиторського звіту.*

Формуванням товарної політики Підприємства, складанням асортиментного плану та плану реалізації товарів в підрозділах Підприємства тощо, за результатами аналізу посадових інструкцій, займався і заступник начальника планово-економічного відділу Роман К.В., який зазначив, що «протягом 2016-2017 років одним із джерел доходу було проведення рекламних акцій та маркетингових послуг, діяла система знижок за рахунок постачальників, укладено договори з постачальниками продукції на умовах оплати після реалізації». *Запит про надання пояснення та пояснення заступника начальника планово-економічного відділу ПОКП «Полтавафарм» Романа К.В. від 26.04.2018 у Додатку 6 до Аудиторського звіту.*

Однак, з урахуванням результатів попередніх аудитів діяльності ПОКП «Полтавафарм», які проводились у 2010 і у 2015 роках, та за даними юридичної та бухгалтерської служб Підприємства, договори з постачальниками продукції на умовах оплати після реалізації укладались починаючи з 2012 року, отже у досліджуваному періоді вони фактично пролонговувались. Щодо системи знижок, то така система діяла на Підприємстві завжди і коригувалась відповідно до вимог часу.

З огляду на викладене вище, політика закупівель, яка була запроваджена на підприємстві у 2017 році, призвела до втрати асортименту ліків як на складі, так і у невідокремлених структурних підрозділах. Незважаючи на надане право здійснення закупівель товару невідокремленими структурними підрозділами у дистриб'юторів самостійно, але на лімітовані щоденні суми, технічної можливості робити автоматичний розрахунок закупівель за найнижчими цінами у структурних підрозділів не було.

Отже, надане невідокремленим структурним підрозділам право самостійно придбавати товар, з одного боку, було прогресивним та відповідало вимогам сучасної фармацевтичної логістики, але з іншого - некерованим з боку відповідальної посадової особи - заступника директора з комерційних питань Отрох І.А. І, як наслідок, закупівля товару на Аптечний склад здійснювалась не за найнижчими цінами, а за фіксованими цінами, що запропонували окремі постачальники, які погодились працювати з ПОКП «Полтавафарм», та призвела до підвищення закупівельних цін, а, відповідно і цін реалізації, не конкурентних з приватними мережами.

До того ж, відсутність сучасної фармацевтичної логістики при проходженні повного обороту лікарських препаратів і медичних товарів від їх придбання до реалізації кінцевому споживачу, призвела до відволікання обігових коштів у довготривалу заборгованість та накопичення товарів на складі. Зокрема, на дату аудиту проведено аналіз залишку товарів на Аптечному складі Підприємства на предмет ліквідності та оборотності, за результатами якого виявлена наявність більше 100 найменувань неліквідного

товару, та такого, що закуплений понад реальну потребу. При цьому, **залишок товару, який не є товаром першої необхідності** (крім наркотичних, психотропних, інсулінів тощо), закупленого до 31.12.2017 та не затребуваного покупцями станом на 24.04.2018, на Аптечному складі становить **1387,7 тис. гривень**. Тобто фінансові ресурси у вищевказаній сумі спрямовані не на першочергові закупівлі, а на придбання товару, який «залежався» на Аптечному складі та дохід від реалізації якого може бути отриманий тільки за умови продажу. *Перелік неліквідного та не витребуваного товару з Аптечного складу ПОКП «Полтавафарм» у Додатку 7 до Аудиторського звіту.*

Мають місце факти, коли жодна одиниця придбаного товару не реалізована, що взагалі ставить під сумнів якість менеджменту та маркетингової діяльності Підприємства. Так, наприклад, у жовтні 2016 року Аптечним складом закуплено препарат Доксорубіцин-Тева р-р д/ін. 10мг. №1 (виробник – Фармахемі) в кількості 39 од. на загальну суму 5,7 тис. грн., з якого на дату моніторингу жодної одиниці не реалізовано. Зазначене свідчить про відволікання обігових коштів з обороту Підприємства у вищезазначеній сумі.

Аналогічна ситуація і з препаратом Еплепрес табл. п/о 50мг №30 (10/3) (виробник – Київський вітамінний завод), який придбано у липні 2016 року в кількості 1 од. на загальну суму 0,3 тис. грн. та який на дату аудиту також не реалізовано.

На 16 років вперед Підприємство забезпечено препаратом Бета-Імун капс.320мг №30 (виробник Новалик-фарм), який придбано у березні 2017 року в кількості 17 од. на загальну суму 1,9 тис. грн., при цьому на дату аудиту, тобто протягом року, реалізовано лише 1 одиницю.

Подальшим аналізом виявлено, що мають місце факти придбання лікарських засобів та медичних препаратів понад реальну потребу, в тому числі і «під реалізацію». Так, у серпні-грудні 2016 року на Аптечний склад придбано катетери «Канюля інфузійн. Венопорт плюс» (виробник – Юрія-фарм) в кількості 5890 од. на загальну суму 74,5 тис. грн., з яких на дату аудиту реалізовано 2815 од. на суму 35,6 тис. гривень. Отже, залишок товару на складі становить 3075 од. на загальну суму 38,9 тис. гривень. Проведеними в ході аудиту розрахунками встановлено, що катетерів «Канюля інфузійн. Венопорт плюс» придбано ще на один рік вперед, що свідчить про відволікання обігових коштів з обороту Підприємства.

Аналогічна ситуація склалась і з «Пластирем С-Пласт мозольний» (виробник Галатея фарм), який придбано у травні 2017 року в кількості 3000 одиниць на загальну суму 48,7 тис. гривень. На дату проведення аналізу, тобто за 11 місяців вказаного товару відпущено в кількості 1171 од., залишок на складі становить 1829 од на суму 29,7 тис. гривень. Отже, «Пластирем С-Пласт мозольний» ПОКП «Полтавафарм» забезпечено ще на 1,5 роки вперед.

Ще у 2008 році Підприємством придбано окуляри коригуючі в кількості 28 од. на суму 0,5 тис. грн, з яких реалізовано лише 2 одиниці.

По вищевказаних фактах заступник начальника планово-економічного відділу Роман К.В. пояснив, що наявність на Аптечному складі препарату

Доксорубіцин-Тева р-р д/ін. 10мг. №1 зумовлена виділенням Полтавському обласному онкологічному диспансеру бюджетних коштів на придбання такого препарату, а Еплепрес табл. п/о 50мг №30 станом на 25.04.2018 реалізовано. До того ж, закупівля препаратів «під реалізацію»: Канюля інфузійна. Венопорт плюс та Пластир С-Пласт мозольний, на думку Романа К.В. «не впливає на загальну заборгованість». Щодо решти препаратів, що знаходяться на Аптечному складі та не затребувані покупцями, заступником начальника планово-економічного відділу пояснення не надано. *Запит про надання пояснення та пояснення заступника начальника планово-економічного відділу ПOKП «Полтавафарм» Романа К.В. від 18.05.2018 у Додатку 8 до Аудиторського звіту*

Слід зауважити, що в бухгалтерському обліку Підприємства, як і передбачено вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, вищевказаний товар оприбутковано в повному обсязі по балансовому рахунку 281 «Товари», кредиторська заборгованість збільшена на суму товару «під реалізацію» по балансовому рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Ситуація, що склалася із закупівлями на Підприємстві, особливо у 2017 році, а саме: відсутність можливості запропонувати кінцевому покупцеві широкий асортимент ліків за найнижчими цінами, мала наслідком зниження обсягів товарообороту, зменшення надходжень фінансових ресурсів, що негативно вплинуло на кінцевий фінансовий результат роботи Підприємства.

Тобто, *введення до Штатних розписів працівників ПOKП «Полтавафарм» з березня 2017 року посади заступника директора з комерційних питань, яку з 02.03.2017 по 08.12.2017 обіймала Отрох І.А., не мало наслідком позитивних зрушень. При цьому, за вищевказаний період, за відсутності поліпшення при проведенні закупівель ліків, фонд оплати праці заступника директора з комерційних питань склав 184,9 тис. гривень.*

З огляду на викладене вище, у 2016-2017 роках Аптечний склад фактично виконував функцію місця перевантаження товару від постачальників до структурних підрозділів Підприємства, не забезпечуючи, при цьому, останніх необхідним асортиментом ліків по найоптимальнішим цінам. До того ж, проведеним аналізом виявлено, що у 2017 році *товарообіг Аптечного складу склав лише 1,0% (4242,9 тис. грн.) від загального товарообігу по Підприємству (424620,2 тис. грн.), при цьому чисельність працюючих на Аптечному складі становила 4,7% (38 од. з урахуванням водіїв) від загальної кількості працюючих на Підприємстві (804 од.).*

В ході вивчення досвіду фармацевтичної діяльності приватних аптечних мереж за даними ЗМІ, Інтернет-мережі та інших видань, виявлено, що на дату аудиту приватна фармація переходить на закупівлю та транспортування ліків безпосередньо від постачальника до торгових точок, використовуючи при цьому сучасний менеджмент та маркетинг, що в свою чергу, скорочує термін

доставки ліків до кінцевого споживача та зменшує інші витрати (оплата праці складських працівників, транспортні витрати тощо).

Отже, з урахуванням вимог сучасної фармацевтичної логістики та з метою зменшення витрат по Підприємству в цілому, функції Аптечного складу можливо оптимізувати, залишивши, в обов'язковому порядку:

- приймання, зберігання і відпуск наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів;
- супроводження перевезення наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів представником Аптечного складу, що обізнаний з властивостями наркотичних засобів, речовин і прекурсорів та правилами безпечного поводження з ними;
- формування резерву життєво-необхідних медикаментів на підставі державного замовлення по відповідному переліку та інші функції (відповідно до управлінського рішення керівника об'єкта аудиту).

Зазначене дасть змогу оптимізувати чисельність працівників та витрати Аптечного складу.

Проведеними в ході аудиторського дослідження розрахунками встановлено, що *економічний ефект* (економія) *від оптимізації роботи Аптечного складу Підприємства* за умови постачання ліків від підприємств-виробників (дилерів, дистриб'юторів) безпосередньо до точок реалізації лікарських засобів *складе 1309,7 тис. гривень. Розрахунок економічного ефекту, який може бути досягнуто при оптимізації роботи Аптечного складу ПОКП «Полтавафарм» у Додатку 9 до Аудиторського звіту.*

З огляду на викладене вище, слід зауважити, що в цілому потребує удосконалення фармацевтична логістика, що запроваджена на Підприємстві, посилення контролю за застосуванням моніторингу при закупівлях та запровадження обміну інформацією щодо вартості лікарських засобів між підрозділами ПОКП «Полтавафарм». Потребує і осучаснення робота Аптечного складу, а його реорганізація призведе до уникнення зайвих витрат.

В ході аудиту з'ясовано, що при здійсненні закупівель товарів (в тому числі лікарських засобів та медичних препаратів), робіт і послуг ПОКП «Полтавафарм» у досліджуваному періоді не підпадало під дію Законів України «Про здійснення державних закупівель» від 10.04.2014 №1197-VII та «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 №922-VIII.

Однак, нормами ст.78 Господарського кодексу України передбачено, що комунальне унітарне підприємство у разі здійснення ним закупівель та за умови, що вартість предмета закупівлі дорівнює або перевищує межі, визначені:

- 1) у період до 01.08.2016 - частиною першою статті 2 Закону України "Про здійснення державних закупівель";
- 2) у період з 01.08.2016 - частиною першою статті 2 Закону України "Про публічні закупівлі"

оприлюднює на веб-порталі Уповноваженого органу Звіт про укладення договору про закупівлю товарів, робіт і послуг за кошти підприємств та інформацію про зміну його істотних умов не пізніше ніж через сім днів з дня укладення договору про закупівлю або внесення змін до нього. У звіті обов'язково зазначаються: найменування, кількість товару та місце його поставки, вид робіт і місце їх виконання або вид послуг і місце їх надання, інформація про технічні та якісні характеристики товарів, робіт і послуг, найменування і місцезнаходження постачальника, виконавця робіт і надавача послуг, з яким укладено договір, ціна за одиницю товару, робіт і послуг та сума, визначена в договорі, дата укладення договору, строк поставки товарів, виконання робіт і надання послуг тощо.

У періоді з 01.01.2016 по 31.07.2016 за даними офіційного загальнодержавного веб-порталу «Державні закупівлі» (<https://tender.me.gov.ua>) та у періоді з 01.08.2016 по 31.12.2017 за даними офіційного веб-сайту Уповноваженого органу з питань закупівель (<https://prozorro.gov.ua/>) Звітів про укладення вищезазначених договорів чи інформацій про зміну їх істотних умов Підприємством не розміщувалось, чим порушено вимоги ст.78 Господарського кодексу України.

По даному факту заступник директора ПОКП «Полтавафарм» Горбань С.В. вказав, що «в своїй роботі керувався Законом України «Про публічні закупівлі», у розумінні якого ПОКП «Полтавафарм» не є замовником, а отже, не повинно оприлюднювати звіти про укладення угод. Що стосується вимог статті 78 Господарського кодексу України про оприлюднення договорів, то дана стаття вимагає обов'язкове зазначення суми договору. Однак, в більшості угод, укладених Підприємством, сума договору відсутня, оскільки ціна за одиницю товару може змінюватися щоденно, тому сума договору складає суму всіх накладних». В подальшому Горбань С.В. зазначив, що «звіти про укладені угоди будуть оприлюднені не пізніше ніж через 7 днів з дня укладення угоди про закупівлю або внесення змін». *Запит про надання пояснення від 18.05.2018 № 17 та пояснення заступника директора Підприємства Горбаня С.В. від 21.05.2018 у Додатку 10 до Аудиторського звіту.*

В ході подальшого дослідження виявлено, що на Підприємстві відсутні Книги (Журнали) реєстрації укладених договорів та/або інші документи, які б слугували підставою для з'ясування фактичної кількості наявних договорів, укладених з постачальниками.

Шляхом арифметичного перерахунку наданих до аудиту договорів встановлено, що у періоді з 01.08.2016 по 31.12.2017 Підприємством укладено 130 договорів, з яких тільки у 93 - визначена загальна сума договору. Подальшим опрацюванням договорів виявлено, що на суму понад 50,0 тис. грн. укладено 10 договорів, Звіти про укладення яких підлягали оприлюдненню у 7-ми денний термін.

Наявність 10 договорів, вартість яких становить понад 50000,00 грн. підтвердила і юрисконсульт Підприємства Ганущенко В.С. та вказала на те, що

на Підприємстві відсутні договори, укладені відокремленими структурними підрозділами. До того ж, в поясненні Ганущенко В.С. повідомила, що «Положення про договірну роботу на Підприємстві знаходиться в стадії розробки, договори зберігаються безпосередньо у кожному структурному підрозділі».

З метою більш повного опрацювання інформації про укладені договори, в ході аудиту юридичною службою направлено відповідні запити всім структурним підрозділам Підприємства. На дату аудиту ведеться робота по збору необхідної інформації. *Запит про надання пояснення від 17.05.2018 № 16 та пояснення юрисконсульта Ганущенко В.С. (з додатками) від 22.05.2018 у Додатку 11 до Аудиторського звіту.*

Таким чином, в порушення норм статті 78 Господарського кодексу України ПОКП «Полтавафарм» впродовж 2016-2017 років не оприлюднювало звіти про укладення договорів про закупівлю товарів, робіт і послуг за кошти Підприємства та інформацію про зміну їх істотних умов. Більш ширше зазначене питання висвітлено у Аудиторському висновку заступника начальника відділу Чуйко Є.А. (*Додаток 12 до Аудиторського звіту*).

З метою недопущення неконтрольованого підвищення цін аптечними закладами, з боку держави здійснюється регулювання відпускних цін на лікарські засоби. Так, постановою Кабінету Міністрів України «Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби та вироби медичного призначення» від 17.10.2008 №955 (зі змінами) встановлюються націнки (надбавки) на лікарські засоби і вироби медичного призначення.

Фактично, середній розмір торгівельної (роздрібної) націнки в цілому по ПОКП «Полтавафарм» на реалізацію як регульованих, так і нерегульованих лікарських засобів оптом та вроздріб постійно знижувався і склав у 2016 році – 20,2%, у 2017 році – 19,4% (для порівняння у 2015 році – 22,1%).

З метою з'ясування причин зниження середньої націнки по Підприємству, проведено аналіз структурних складових товарообігу за 2017 рік у розрізі видів надходжень та рентабельності кожного виду (націнки).

Отже, у 2017 році Підприємством отримано чистого доходу (без ПДВ) – 424620,2 тис. грн., в тому числі:

- відокремленими структурними підрозділами – 275886,7 тис. грн. (65,0%);
- невідокремленими структурними підрозділами – 144490,5 тис. грн. (34,0%);
- Аптечним складом – 4242,9 тис. грн. (1,0%).

Впродовж вищезазначеного періоду основними видами надходжень у загальній сумі товарообігу (424620,2 тис. грн., або 100,0%) були:

- роздрібна торгівля лікарськими препаратами – 299895,2 тис. грн. (70,6%);
- роздрібна торгівля препаратами інсуліну - 50962,6 тис. грн. (12,0%);
- реалізація бюджетним установам та організаціям – 46094,3 тис. грн. (10,9%);
- участь у програмі «Доступні ліки» - 19743,3 тис. грн. (4,6%);
- реалізація наркотичних засобів та прекурсорів – 7924,8 тис. грн. (1,9%).

Структурні складові товарообігу, Питома вага структурних складових у загальній сумі товарообігу ПOKП «Полтавафарм» за 2017 рік у Додатках 13 - 14 до Аудиторського звіту.

Подальшим дослідженням з'ясовано, що структура надходжень виглядала наступним чином.

Таблиця 2

**Структура товарообігу (обсяги продаж)
у ПOKП «Полтавафарм» за 2017 рік**

Структурні підрозділи	роздрібна торгівля лікарськими препаратами		роздрібна торгівля препаратами інсуліну (націнка 10%)		реалізація бюджетним установам та організаціям (націнка 10%)		участь у програмі «Доступні ліки» (націнка 15%)		реалізація наркотичних засобів та прекурсорів (націнка 25%)		Загальний товарообіг	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Відокремлені	200168,3	66,7	31482,1	61,8	28566,8	62,0	10979,7	55,6	4689,8	59,2	275886,7	65,0
Невідокремлені	99726,9	33,3	19480,5	38,2	14821,1	32,1	8763,6	44,4	1698,5	21,4	144490,6	34,0
Аптечний склад №1	0	0	0	0	2706,4	5,9	0	0	1536,5	19,4	4242,9	1,0
Разом	299895,2	100	50962,6	100	46094,3	100	19743,3	100	7924,8	100	424620,2	100,0

За результатами проведеного аналізу встановлено, що збиткових напрямів діяльності, а відповідно і видів надходжень, впродовж 2016 – 2017 років Підприємство не мало.

Слід звернути увагу, що із загальної структури товарообігу у 2017 році, певні напрями надходжень мали націнку нижче середньої по Підприємству (19,4%), а саме: реалізація лікарських засобів в рамках програми «Доступні ліки» з націнкою 15,0%, відпуск товару бюджетним установам та організаціям - 10,0%, роздрібна торгівля препаратами інсуліну – 10,0%. Безумовно зазначене негативно вплинуло на формування середньої націнки по Підприємству, однак не мало наслідком збитки.

Зокрема, щодо участі Підприємства у виконанні програми «Доступні ліки», то постановами Кабінету Міністрів України від 09.11.2016 №863 «Про запровадження відшкодування вартості лікарських засобів», від 17.03.2017 №152 «Про забезпечення доступності лікарських засобів» та відповідними наказами Міністерства охорони здоров'я, з 01.04.2017 запроваджено відшкодування вартості лікарських засобів під час амбулаторного лікування осіб, що страждають на серцево-судинні захворювання, цукровий діабет II типу, бронхіальну астму за затвердженим переліком не вище встановлених референтних (оптово-відпускних) цін. Розмір націнки на препарати програми «Доступні ліки» регулюється вищезазначеними нормативно-правовими актами (з урахуванням змін внесених до постанови Кабінету Міністрів України 17.10.2008 №955) і становить 15,0%.

ПOKП «Полтавафарм» з квітня по грудень 2017 року, на виконання договорів, укладених з центрами первинної медико-санітарної допомоги та іншими поліклінічними закладами (розпорядниками коштів) згідно з Реєстрами рецептів, які виписані за місцем надання медичної допомоги, в рамках Урядової

програми «Доступні ліки» відпущено лікарських засобів по 411712 рецептах на загальну суму 19743,3 тис. гривень. Слід відмітити, що у реалізації Урядової програми «Доступні ліки» брали участь усі відокремлені та невідокремлені структурні підрозділи Підприємства за винятком Аптеки №108 (м. Полтава), яка розташована на території Полтавської обласної лікарні ім. М.В.Скліфосовського і за місцем знаходження не прив'язана до жодного центру первинної медико-санітарної допомоги.

Обсяги реалізації товару в рамках Урядової програми «Доступні ліки» визначаються у вищевказаних договорах та обмежені кошторисними призначеннями, виділеними Полтавській області на виконання запровадженої програми та розподіленими Департаментом охорони здоров'я Полтавської облдержадміністрації.

В цілому, за період з квітня по грудень 2017 року ПОКП «Полтавафарм» за участі у програмі «Доступні ліки» отримано 2572,2 тис. грн. чистого доходу (за вирахуванням закупівельної вартості ліків).

Також протягом усього досліджуваного періоду на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 05.03.2014 №73 «Питання реалізації Пілотного проекту щодо запровадження державного регулювання цін на препарати інсуліну» (зі змінами) відповідно до договорів, укладених Підприємством з Полтавською обласною лікарнею ім. М.В. Скліфосовського, проводився відпуск лікарських засобів хворим на цукровий діабет. Відпуск лікарських засобів здійснювався з націнкою 10,0% (постанова Кабінету Міністрів України 17.10.2008 №955 (зі змінами)) через мережу аптечних закладів Підприємства.

Згідно з Реєстрами безкоштовних пільгових рецептів, для забезпечення хворих на цукровий діабет ПОКП «Полтавафарм» відпущено інсулінів:

- у 2016 році у кількості 334154 одиниці на суму 45003,0 тис. грн;
- у 2017 році - 460883 одиниці на суму 50962,6 тис. гривень.

В цілому, ПОКП «Полтавафарм» за участі у програмі реалізації препаратів інсуліну отримано чистого доходу у 2016 році – 4091,2 тис. грн., у 2017 році – 4633,0 тис. грн. (за вирахуванням закупівельної вартості ліків).

І третім напрямом, що вплинув на зниження середньої націнки по Підприємству була реалізація товару бюджетним установам та організаціям з націнкою не вище 10% (постанова Кабінету Міністрів України від 17.10.2008 №955 «Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби та медичні вироби» (зі змінами)). В цілому, за даним напрямком ПОКП «Полтавафарм» отримано чистого доходу у 2016 році – 3245,0 тис. грн., у 2017 році – 4190,4 тис. грн. (за вирахуванням закупівельної вартості ліків).

Факт отримання прибутків від участі Підприємства у вищеперерахованих програмах підтверджується ще і результатами опитування керівного складу структурних підрозділів Підприємства. Зокрема, при проведенні факторного аналізу прибутків (збитків) в ході опитування один з керівників аптеки пов'язав отримання збитків його структурним підрозділом саме з втратою доходів від реалізації препаратів інсуліну, так як право відпуску інсулінів було

передано іншій торговій точці Підприємства, яка територіально розташована ближче до лікувального закладу.

З огляду на результати проведених досліджень аудитом доведено, що на Підприємстві при проведенні закупівель лікарських засобів та медичних виробів не запроваджено сучасних методів та прийомів, які б дозволяли придбавати товар за найоптимальнішими цінами, відсутність належного рівня фармацевтичної логістики призвела до зайвих витрат фінансових ресурсів та «вимивання» обігових коштів з обороту Підприємства. Недостатність обігових коштів, в свою чергу, мала наслідком закупівлю товарів не за найнижчими цінами, а за такими, що пропонували лише ті постачальники, які погоджувалися працювати з Підприємством.

Як наслідок, у роздрібну аптечну мережу ПOKП «Полтавафарм» поступали лікарські засоби та медичні препарати за цінами, які у своїй більшості неконкурентоспроможні у порівнянні з іншими аптечними мережами, що призвело до зниження товарообороту у натуральному виразі, зменшення доходів Підприємства та негативно вплинуло на кінцевий фінансовий результат його роботи.

2.2.3 Неприйняття своєчасних управлінських рішень щодо майна, яке надано в оперативне управління Підприємству та не використовується, призводить до неефективного використання фінансових та матеріальних ресурсів на його утримання.

Станом на 01.01.2016 первісна вартість основних засобів ПOKП «Полтавафарм» становила 23038,0 тис. гривень. Протягом аналізованого періоду просліджується незначне оновлення основних засобів і станом на 31.12.2017 їх первісна вартість збільшилась до 26534,0 тис. гривень. Щодо їх фізичного стану, то протягом 2016-2017 років останній дещо поліпшився, так як зменшився відсоток зносу основних засобів з 65,5% до 63,4%.

Аналізом структури основних засобів Підприємства встановлено, що найбільшу питому вагу у їх складі займають будівлі і споруди (більше 50%), машини і обладнання (більше 25%) та транспортні засоби (майже 10%).

Будівлі та споруди, що рахуються на балансі ПOKП «Полтавафарм», у переважній більшості є власністю територіальної громади області і передані Підприємству в оперативне управління. Отже, ПOKП „Полтавафарм” наділено правом повного господарського відання на 86 об'єктів нерухомості (будівлі), при цьому, на усі вказані об'єкти оформлені Свідоцтва про право власності. На 70 об'єктах є в наявності Державні акти на право постійного користування землею.

Впродовж 2016-2017 років будівлі, що є власністю територіальної громади області, Управлінням майна обласної ради в оперативне управління ПOKП «Полтавафарм» не передавались. Водночас, на виконання розпорядження Голови обласної ради від 15.07.2016 №144, Підприємством у липні 2016 року повернуто на баланс Управління майна будівлю Аптеки №228

за адресою: м. Полтава, вул. Шевченка, 76. Зазначена будівля не використовувалась з 2013 року по причині збиткової діяльності.

В ході подальшого дослідження встановлено, що станом на 31.12.2017 Підприємством не використовується 7 будівель з прилеглими до них приміщеннями, які знаходяться в оперативному управлінні ПOKП «Полтавафарм». Так, з 2008 року не використовуються будівлі з прилеглою територією у с. Яхники Лохвицького району, з 2011 року - у с. Шилівка та с. Бірки Зіньківського району, з 2012 року – у с. Варварівка Карлівського району.

Основна причина не використання будівель – збитковість та незадовільний технічний стан, більшість з них потребують капітального ремонту. Проте, протягом досліджуваного періоду капітальних та поточних ремонтів у вищевказаних будівлях Підприємством не проводились.

Водночас, Підприємством не здійснювалось і дієвих заходів для вирішення по суті питання подальшого використання зазначених вище 7 будівель, які є спільною власністю територіальних громад сіл, селищ і міст області, Управління майна обласної ради не повідомлялось про наявність таких вільних приміщень, що, могло б мати наслідком зміну балансоутримувача та приведення будівель у відповідний стан.

На дату написання аудиторського звіту зазначені будівлі продовжують простоювати, зазнаючи подальшої руйнації внаслідок атмосферного впливу, при цьому, ніякого соціального або економічного ефекту територіальній громаді області не приносять, а їх використання в майбутньому зумовить додаткові витрати на приведення останніх до робочого стану. Даний факт підтверджує неефективне використання 7 будівель залишковою вартістю 27,8 тис. грн (первісна – 144,4 тис. гривень). *Реєстр приміщень та будівель, які не використовувались у господарській діяльності ПOKП «Полтавафарм» у періоді 2016-2017 рік у Додатку 15 до Аудиторського звіту.*

До того ж, перебування на балансі ПOKП „Полтавафарм” будівель, що не використовуються, має наслідком не тільки руйнування майна обласної ради, а і додаткове фінансове навантаження на об’єкт аудиту. Так, незважаючи що 7 вищевказаних будівель протягом 1-10 років не використовуються, і, відповідно, не приносять Підприємству доходів, у досліджуваному періоді ПOKП «Полтавафарм» сплатило земельного податку в сумі 29,8 тис. грн за використання земель під 7-ма будівлями та збільшило свої витрати на суму амортизаційних відрахувань - 1,7 тис. гривень.

Отже, Підприємством здійснено витрат на сплату земельного податку та нарахування амортизації в загальній сумі 31,5 тис. грн, які не мали наслідком отримання доходів, як передбачено п. 7 Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 №318 (зі змінами), та є неефективними, адже будівлі не використовуються (простоюють), фінансово-економічної вигоди не приносять, а лише призводять до додаткових витрат.

Аналіз структури основних засобів, які мають нульову залишкову вартість або близьку до нуля, та дослідження методів нарахування амортизації проведено по Аптечному складу Підприємства.

За результатами аналізу виявлено, що станом на 31.12.2017 на балансі Аптечного складу рахуються 58 найменувань основних засобів, які використовуються у виробничій діяльності Підприємства та залишкова вартість яких дорівнює нулю. З метою уникнення штучного завищення витрат, керівником ПОКП «Полтавафарм» прийнято управлінське рішення не проводити їх дооцінку, а порядок використання та списання такого майна визначений наказами «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику ПОКП «Полтавафарм», які видаються щорічно.

При нарахуванні амортизації основних засобів в бухгалтерському обліку Підприємства застосовується прямолінійний метод.

Списання майна з балансу ПОКП «Полтавафарм» проводиться з урахуванням Положень про порядок та умови списання майна з балансів суб'єктів спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст Полтавської області, затверджених рішеннями 20 сесії обласної ради VI скликання від 25.12.2013 та 17 сесії обласної ради VII скликання від 14.07.2017.

Протягом досліджуваного періоду мали місце факти списання основних засобів з балансу Підприємства із залишковою вартістю (холодильники, копіювальний апарат, фотоциліндр тощо), що спричинило збільшення витрат на загальну суму 5,8 тис. гривень. Однак, на такі основні засоби маються Акти технічного обстеження сервісного центру ТОВ «Індустріальні системи автоматизації» про неможливість (недоцільність) проведення їх подальших ремонтів.

В ході аудиту також встановлено, що протягом 2016-2017 років ПОКП «Полтавафарм» як передавало в оренду, так, і орендувало приміщення та будівлі. Так, на кінець досліджуваного періоду в цілому передано в оренду 28 площ (3565,5 кв. м.) у 12 приміщеннях аптечних закладів та головного корпусу ПОКП „Полтавафарм”, з яких 1 приміщення аптеки (смт. Градизьк) передане в оренду повністю. На площах, які передані в оренду, діяльність, аналогічна діяльності Підприємства, не здійснюється.

Аналіз передачі приміщень в оренду іншим суб'єктам господарювання проведено по Головному Підприємству за 2017 рік.

Протягом 2017 року Головним Підприємством передано в оренду 1935,7 кв. м. площі 7 орендарям (Державна служба з лікарських засобів у Полтавській області, Полтавська обласна бібліотека для дітей імені Панаса Мирного, ПП «АВІК-2000», ТОВ «Торговий дім «АВІК-2000», ФОП Шостак О.М., ФОП Корольов А.О., ФОП Водонос І.В.).

Перевіркою договорів оренди встановлено, що всі договори оренди погоджені з Управлінням майна обласної ради, орендна плата встановлена з урахуванням індексу інфляції відповідно до ст. 10 Закону України “Про оренду державного та комунального майна” від 10.04.1992 №2269-ХІІ. Розмір орендних ставок, зазначених у договорах оренди, відповідає Методиці

розрахунку та порядку використання плати за оренду майна спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст Полтавської області, затвердженої рішенням Полтавської обласної ради від 28.02.2013 та з урахуванням Мінімальних орендних ставок, затверджених 02.10.2015.

Проведеним аналізом розрахунків за оренду з вищезазначеними орендарями встановлено, що у 2017 році надійшло орендної плати у загальній сумі 305,4 тис. грн. (без ПДВ), з якої 152,7 тис. грн. перераховано до обласного бюджету. Станом на 31.12.2017 простроченої заборгованості не виявлено.

Як зазначено вище, ПОКП «Полтавафарм» не тільки передавало в оренду приміщення, а і орендувало їх. Зокрема, у 2017 році для здійснення своєї основної діяльності Підприємство орендувало 134 приміщення та/або їх частини загальною площею 5907,23 кв. м. Загальна сума орендної плати, сплаченої Підприємством на користь орендодавців у вищевказаному періоді становить 1463,6 тис. гривень.

В ході перевірки ефективності використання орендованого майна виявлено 2 факти, коли орендодавцем виступало Управління майном обласної ради, проте майно передано Підприємству не в оперативне управління, а в оренду зі справлянням орендної плати (Аптека №50 та Аптека №221 (м.Полтава)).

Так, на підставі договору оренди приміщень будинку, розташованого за адресою м. Полтава, вул. Пушкіна, 16, від 28.06.2006 №282 у зазначеному приміщенні здійснювала свою діяльність Аптека №50 ПОКП «Полтавафарм», орендодавець – Управління майном обласної ради. *Копія договору оренди від 28.06.2006 №282 у Додатку 16 до Аудиторського звіту.*

Для проведення реконструкції вищеназваного приміщення з метою розширення торгового залу для населення на підставі наказу від 16.01.2017 №17 по ПОКП «Полтавафарм» Аптеку №50 було тимчасово закрито, а у березні 2017 року на підставі наказу від 21.03.2017 №44 взагалі ліквідовано як таку, що збільшує збитковість та суттєво погіршує фінансовий стан Підприємства. *Копії наказів від 16.01.2017 №17 та від 21.03.2017 №44 у Додатку 17 до Аудиторського звіту.*

Слід зауважити, що приміщення Аптеки №50 Підприємством повернуто орендарю – Управлінню майном обласної ради лише 31.07.2017, тобто через 7 місяців після припинення її діяльності, про що свідчить Акт приймання-передачі приміщень в адмінбудинку по вул. Пушкіна, 16, м. Полтави. *Копія Акту приймання-передачі приміщень від 31.07.2017 у Додатку 18 до Аудиторського звіту.*

Тобто, у період з 16.01.2017 (припинення діяльності Аптеки) по 31.07.2017 (передача приміщення Орендодавцю) Аптека №50 фармацевтичну діяльність не здійснювала, відповідно ніяких доходів не отримувала.

Однак, ПОКП «Полтавафарм» у вказаному вище періоді фактично здійснювало витрати по утриманню приміщення Аптеки №50, за даними бухгалтерського обліку, на загальну суму 136,6 тис. грн., в тому числі:

- 85,0 тис. грн. – витрати на проведення поточного ремонту приміщення Аптеки №50 (Акт приймання виконаних будівельних робіт за лютий 2017 року, підрядник - ФОП Синяк Ю.О.);

- 36,3 тис. грн. – оплата за оренду, охорону, комунальні платежі та інші витрати по приміщенню Аптеки №50 у періоді з 16.01.2017 по 31.07.2017;

- 15,3 тис. грн. – списання залишкової вартості основних засобів (дверей вхідних – 1 од. та вікон металопластикових – 7 од.), вмонтованих в орендоване приміщення. *Копії Акту приймання виконаних будівельних робіт, Розшифровка оренди та комунальних послуг, дозвіл на списання залишкової вартості основних засобів у Додатках 19 - 21 до Аудиторського звіту.*

З огляду на викладене вище, **витрати у загальній сумі 136,6 тис. грн.** (85,0 тис. грн. + 36,3 тис. грн. + 15,3 тис. грн.), фактично понесені ПOKП «Полтавафарм» на утримання орендованого приміщення після закриття аптечного закладу, ніякого доходу (ефекту) Підприємству не принесли, є економічно недоцільними та необґрунтованими, тобто **непродуктивними витратами.**

Крім того, з серпня 1998 року Управлінням майна обласної ради укладено договір оренди з відокремленим структурним підрозділом - Аптекою №221 зі щомісячним справлянням орендної плати. Так, за 2017 рік вказаним підрозділом орендодавцю перераховано 33,0 тис. грн. орендної плати, при цьому результатом діяльності закладу протягом аналізованого періоду, як і у попередніх роках, були прибутки.

Слід звернути увагу, що з 2018 року відповідним рішенням Полтавської обласної ради збільшено орендну ставку для розміщення аптечних закладів до 6%. При цьому, термін дії договору оренди між Управлінням майна та Аптекою №221 закінчується у жовтні 2018 року, підвищення орендної ставки з урахуванням поновленої експертної оцінки, в подальшому, призведе до значного збільшення витрат структурного підрозділу на сплату орендної плати (розрахунково до 20,0 тис. грн. за місяць). З урахуванням, що в межах пішохідної доступності навколо Аптеки №221 знаходиться близько 30-ти аптечних закладів інших форм власності, середня націнка, що склалась по вказаному підрозділу у 2017 році становить 19,0%, що нижче середньої по Підприємству в цілому. Отже, збільшення орендної ставки з 2,0 до 6,0% для Аптеки №221 в майбутньому призведе до збитковості закладу.

ПOKП «Полтавафарм» неодноразово зверталось до органу управління із зазначеного питання, однак на дату аудиту питання залишається не вирішеним.

Загалом, впродовж 2016-2017 років Підприємством перераховано до обласного бюджету орендної плати у загальній сумі 1026,5 тис. грн (2016 рік – 435,3 тис. грн, 2017 рік – 591,2 тис. грн) в т.ч. в розрізі кодів надходжень:

- 22080200 «Надходження від орендної плати за користування майном бюджетних установ» - 33,9 тис. грн (2016 рік – 16,7 тис. грн, 2017 рік – 17,2 тис. грн);

- 22080400 «Надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим майном, що перебуває в комунальній власності» - 992,6 тис. грн (2016 рік – 418,6 тис. грн, 2017 рік – 574,0 тис. грн).

З метою забезпечення сталого функціонування ПОКП «Полтавафарм» Полтавською обласною радою прийнято рішення про збільшення статутного фонду Підприємства на суму 2000,0 тис. грн. (рішення 17 сесії VII скликання від 24.07.2017 року №511).

Фінансові ресурси в розмірі 2000,0 тис. грн. надійшли на розрахунковий рахунок Підприємства у АТ «УкрСиббанк» в грудні 2017 року і спрямовані на придбання автомобіля Форд Транзит VAN S 310L2H2 (780,0 тис. грн.) та його дообладнання (16,6 тис. грн).

Станом на 31.12.2017 залишок коштів у сумі 1203,4 тис. грн. знаходиться у АТ «УкрСиббанк» (рахунок №26006213008900). *Копії виписок банку у Додатку 22 до Аудиторського звіту.*

На виконання рішення 17 сесії VII скликання Полтавської обласної ради в бухгалтерському обліку Підприємства у грудні 2017 року збільшено розмір статутного капіталу на 2000,0 тис. грн. (балансовий рахунок 40 «Статутний капітал»).

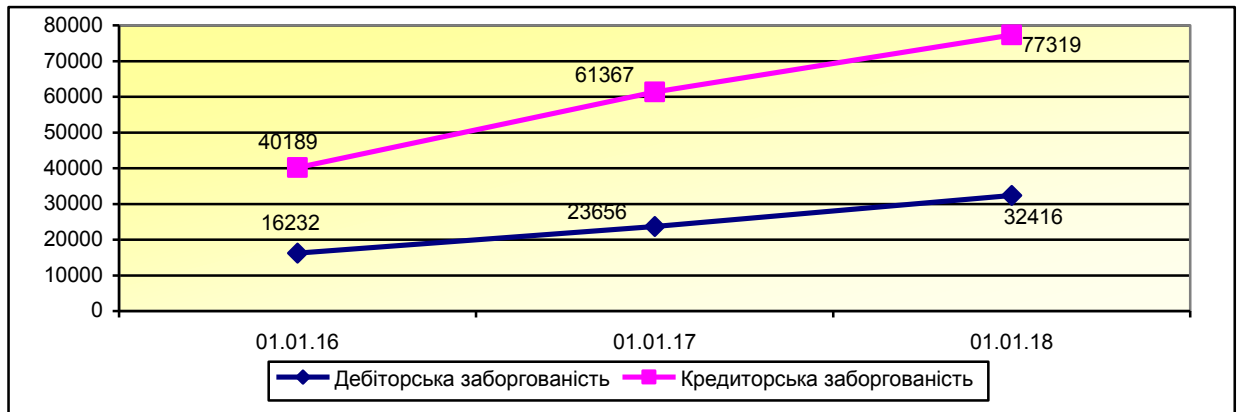
Отже, результати аудиторських досліджень щодо майна засвідчили недостатній контроль з боку керівництва ПОКП «Полтавафарм», в першу чергу, за ефективністю використання майна територіальної громади, адже аудитом доведено, що ряд приміщень, які надані в оперативне управління, не використовуються протягом декількох років, тобто ніякого економічного та соціального ефекту ні Підприємству, ні територіальній громаді області не приносять. Зазначене призвело до здійснення непродуктивних витрат впродовж 2016-2017 років на сплату земельного податку та нарахування амортизації у розмірі 31,9 тис. гривень.

Неприйняття своєчасного управлінського рішення щодо повернення орендарю приміщення Аптеки №50 призвело до непродуктивних/зайвих витрат на його ремонт та утримання у загальній сумі 136,6 тис. гривень.

2.2.4. Різке погіршення платоспроможності ПОКП „Полтавафарм” та, відповідно, зростання обсягів кредиторської заборгованості і її значне перевищення над обсягами дебіторської є наслідком неефективно прийнятих управлінських рішень та може призвести, в майбутньому, до банкрутства.

В ході аналізу заборгованостей та зобов'язань ПОКП «Полтавафарм» за період з 01.01.2016 по 31.12.2017 встановлено, що обсяги дебіторської та кредиторської заборгованостей щорічно зростають. До того ж, просліджується стійка тенденція наявності розриву між обсягами заборгованостей, а саме: кредиторська заборгованість перевищує дебіторську станом на 01.01.2016 – у 2,5 рази, на 01.01.2017 – у 2,6 рази, на 31.12.2017 – у 2,4 рази. Динаміка зростання заборгованостей та зобов'язань Підприємства наведена нижче.

**Співвідношення та динаміка
дебіторської та кредиторської заборгованостей ПOKП «Полтавафарм»
за період з 01.01.2016 по 01.01.2018, тис. грн.**



Станом на 01.01.2016 дебіторська заборгованість становила 16232,0 тис. гривень. Впродовж досліджуваного періоду її розмір збільшився у 2 рази, і станом на 31.12.2017 становив 32416,0 тис. гривень.

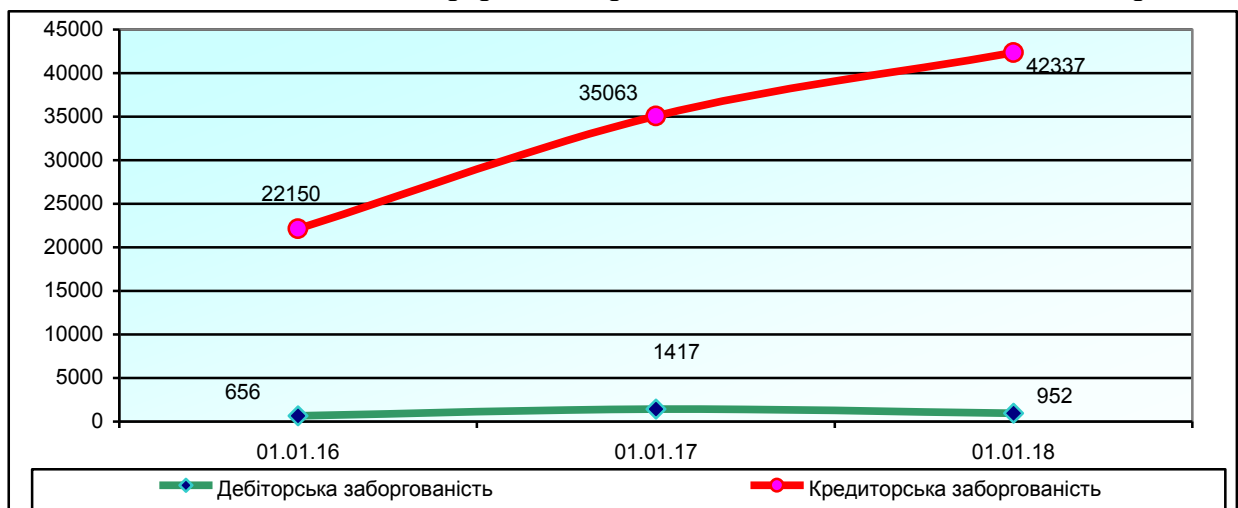
Станом на 01.01.2016 кредиторська заборгованість становила 40189,0 тис. гривень. Впродовж досліджуваного періоду її розмір також збільшився у 1,9 рази, і станом на 31.12.2017 становив 77319,0 тис. гривень.

Найбільшу питому вагу у складі заборгованостей та зобов'язань Підприємства - більше 70,0% займають розрахунки за товари (роботи, послуги) та внутрішні розрахунки.

Щодо розрахунків за товари (роботи, послуги), то у досліджуваному періоді дебіторська заборгованість зросла майже в півтора рази, а кредиторська – майже в два рази. Поряд з цим, впродовж усього досліджуваного періоду кредиторська заборгованість за товари (роботи, послуги) значно перевищувала дебіторську, яка утворилась на ту ж дату: станом на 01.01.2016 – у 34 рази, станом на 01.01.2017 – у 25 раз, станом на 31.12.2017 – у 45 раз.

Діаграма 6

**Співвідношення та динаміка
дебіторської та кредиторської заборгованостей за товари (роботи, послуги)
ПOKП «Полтавафарм» за період з 01.01.2016 по 01.01.2018, тис. грн.**



З одного боку, наявність кредиторської заборгованості, у разі якщо вона реальна, є позитивним моментом, адже свідчить про залучення обігових ресурсів інших господарюючих суб'єктів в оборот Підприємства на безвідсотковій основі. Проте, значне перевищення обсягів кредиторської заборгованості над розмірами дебіторської свідчить про неможливість об'єкта аудиту розрахуватися за своїми зобов'язаннями, навіть за умови повного погашення дебіторами своїх заборгованостей. Тобто, Підприємство поступово занурюється у „боргову яму”.

Зазначене підтверджується і значним зростанням заборгованості з внутрішніх розрахунків. Так загальна сума заборгованості структурних підрозділів перед Аптечним складом Підприємства зросла з 14540,0 тис. грн станом на 01.01.2016 до 26384,0 тис. грн станом на 31.12.2017. На кінець досліджуваного періоду найбільшими боржниками перед Аптечним складом були: МЛА №210 (Миргород) – 3994,6 тис. грн, ЦРА №132 (Семенівка) – 2106,7 тис. грн, ЦРА №26 (Карлівка) – 2170,2 тис. гривень. Наявність заборгованості з внутрішніх розрахунків свідчить про відволікання обігових коштів Підприємства у довготривалу дебіторську заборгованість та уповільнення обороту лікарських засобів.

З метою надання оцінки стану розрахункової дисципліни на Підприємстві на адресу 15-ти контрагентів направлено відповідні запити. Опрацюванням отриманих відповідей у 4-ох випадках виявлені розбіжності між даними бухгалтерського обліку ПОКП «Полтавафарм» та контрагентами, а саме:

- за даними бухгалтерського обліку ТОВ «Вента.ЛТД» станом на 31.12.2017 рахується дебіторська заборгованість по розрахунках з ПОКП «Полтавафарм» за медичні препарати у сумі 1976230,45 гривень. При цьому, за даними бухгалтерського обліку ПОКП «Полтавафарм» по балансовому рахунку 6310 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» на вищевказану дату рахується заборгованість на користь ТОВ «Вента.ЛТД» в сумі 1967023,67 грн., що на 9206,78 грн. нижче;

- за даними бухгалтерського обліку ТОВ «БАДМ» станом на 31.12.2017 рахується заборгованість ПОКП «Полтавафарм» на користь Товариства за медичні препарати на суму 1250261,65 гривень. При цьому, за даними бухгалтерського обліку ПОКП «Полтавафарм» по балансовому рахунку 6310 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» станом на 31.12.2017 рахується заборгованість на користь Товариства в сумі 1242048,77 грн., розбіжність становить 8212,88 грн.;

- станом на 31.12.2017 за даними бухгалтерського обліку СП «Оптіма-фарм, ЛТД» по розрахунках з контрагентом - ПОКП «Полтавафарм» рахується дебіторська заборгованість в розмірі 14668500,73 грн. за медичні препарати. При цьому, за даними бухгалтерського обліку Підприємства (балансовий рахунок 6310 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками») рахується заборгованість на користь СП «Оптіма-фарм, ЛТД» в сумі 14671251,41 грн., розбіжність становить 2750,68 грн.;

- за даними бухгалтерського обліку ПАТ «Науково-виробничий центр «Борщагівський хіміко-фармацевтичний завод» станом на 01.01.2017, на 01.01.2017 та на 31.12.2017 сальдо розрахунків з ПОКП «Полтавафарм» відсутнє. При цьому, у бухгалтерському обліку Підприємства (балансовий рахунок 3610 «Розрахунки з лікувальними та іншими закладами») на вищевказані дати відображено сальдо заборгованостей на свою користь в розмірі 4567,24 гривень. Отже, заборгованість у зазначеній сумі дебітором - ПАТ «Науково-виробничий центр «Борщагівський хіміко-фармацевтичний завод» не підтверджується більше 2-х років, однак об'єкт аудиту жодного разу не направив на адресу „боржника” листа, претензії, тощо.

З метою з'ясування причин виявлених розходжень на ім'я керівника Підприємства направлено запит від 02.05.2018 №13. Проте, на дату аудиту відповіді не отримано. *Запит про надання пояснення від 02.05.2018 №13 у Додатку 23 до Аудиторського звіту.*

З метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку ПОКП «Полтавафарм» в ході аудиторського дослідження проведено зустрічну звірку у ТОВ «ТОТУС-ФАРМ».

В ході зустрічної звірки розходжень між даними щодо заборгованостей та зобов'язань на користь одне одного між Товариством та Підприємством не виявлено. Однак, вивченням актів звірок з ПОКП «Полтавафарм», які надані ТОВ «ТОТУС-ФАРМ» в ході зустрічної звірки, виявлені численні виправлення з боку Підприємства на користь ТОВ «ТОТУС-ФАРМ». При цьому, всі проведені звірки взаємних розрахунків були ініційовані Товариством. *Матеріали зустрічної звірки у ТОВ «ТОТУС-ФАРМ» у Додатку 24 до Аудиторського звіту.*

Подальше вивчення актів звірок взаємних розрахунків, проведене на об'єкті аудиту, засвідчило низький рівень розрахункової дисципліни у ПОКП „Полтавафарм”, наявність постійних коригувань у таких актах, та проведення звірок лише за ініціативи контрагентів, а не об'єкта аудиту. По даному факту направлено запит від 02.05.2018 №13 про надання пояснення. На дату аудиту відповіді не отримано. *Запит про надання пояснення від 02.05.2018 №13 у Додатку 23 до Аудиторського звіту.*

З огляду на викладене вище, на Підприємстві протягом аналізованого періоду відбулося значне зростання заборгованостей та зобов'язань. При цьому, значне перевищення обсягів кредиторської заборгованості над дебіторською не є позитивним, так як аудитом доведено, що розміри заборгованостей не завжди є реальними, стан обліку розрахунків на Підприємстві не забезпечений достовірними показниками та свідчить про різке погіршення платоспроможності ПОКП „Полтавафарм”, отже заслуговує на негативну оцінку.

В ході аудиту проведено порівняння валюти балансу на 31 грудня 2017 року за вирахуванням розділів I активу „Необоротні активи” та розділу I пасиву „Власний капітал”. Сума активу балансу (за вирахуванням розділу I)

становить 91544,0 тис. грн, сума пасиву (за вирахуванням розділу І) становить 77952,0 тис. гривень. Враховуючи, що до активу балансу включена і вартість товарів, наданих Підприємству „під реалізацію” (2073,0 тис. грн), то різниця становить лише 11519,0 тис. грн $((91544,0 - 2073,0) - 77952,0)$.

Отже, за умови повного розпродажу товару та розрахунків за своїми заборгованостями і зобов'язаннями, у ПОКП „Полтавафарм” залишаються фінансові ресурси в розмірі 11519,0 тис. грн (розрахунково) для відновлення своєї діяльності, що буде достатнім для наповнення лише 2-3 аптечних закладів. Зазначене підтверджує *необхідність вжиття термінових заходів для прискорення оборотності активів Підприємства з метою не допущення тривалої фінансової кризи, хронічної неплатоспроможності, наслідком яких може бути банкрутство.*

2.2.5 Наявна структура та управління витратами Підприємства за моделлю економічних критеріїв радянських часів, інертність реагування на зміни в фармацевтичному середовищі, відсутність змін в методах та політиці управління спричиняє необґрунтовані, неефективні та зайві витрати, і, як наслідок, є причиною збиткової діяльності.

ПОКП «Полтавафарм» на виконання рішення XI сесії четвертого скликання Полтавської обласної ради від 27.04.2004 «Про реорганізацію Полтавського обласного виробничого об'єднання «Фармація», розпочало свою діяльність у 2004 році. Підприємство утворене шляхом злиття юридичних осіб – учасників Полтавського обласного виробничого об'єднання „Фармація”. На дату створення до складу Підприємства увійшли Обласне комунально-виробниче оптово-роздрібне підприємство «Полтавський обласний аптечний склад» та 48 відокремлених структурних підрозділів, які діяли на праві повного господарського розрахунку.

Основною метою утворення такого розгалуженого по всій території Полтавської області Підприємства було придбання великих партій лікарських препаратів на Полтавський обласний аптечний склад за найнижчими цінами від їх виробників та розповсюдження по території області - по 48 структурних підрозділах. На дату утворення зазначене давало змогу забезпечити ліками усю Полтавську область: від міст обласного значення до найвіддаленіших сіл. Слід зауважити, що у 2004 році діяли поодинокі приватні аптеки тільки у м. Полтаві, які конкуренції такій потужній аптечній мережі, як ПОКП «Полтавафарм», не створювали.

Проте, як зазначено у аудиторському звіті вище, з 2004 року відбулися суттєві зміни у фармацевтичному середовищі області: на дату аудиту на ринок медпрепаратів вийшли потужні приватні мережі, які здійснюють свою діяльність не тільки у містах та районних центрах Полтавської області, а і у перспективних селах.

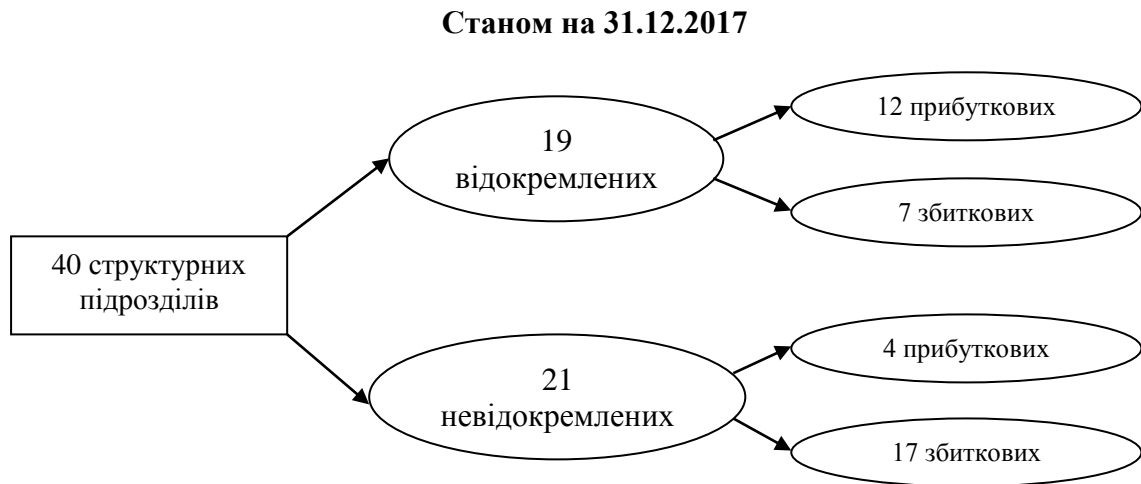
Однак, ПОКП «Полтавафарм» з дати утворення і до теперішнього часу не відреагувало належним чином на зміни, що відбулися на фармацевтичному ринку області, так як в частині управління та організації праці у структурі

Підприємства змін не відбулося, лише зменшилась кількість структурних підрозділів та ряд з них змінили статус з відокремлених на невідокремлені.

Таким чином, впродовж 14-ти років існування ПОКП «Полтавафарм» з потужної аптечної мережі перетворилось у мережу, яка не є конкурентною для аптечних мереж інших форм власності, що впевнено займають передові позиції на фармацевтичному ринку області.

На кінець досліджуваного періоду структура ПОКП «Полтавафарм» виглядала наступним чином.

Схема 2



Впродовж останніх років ПОКП „Полтавафарм” з розряду прибуткових підприємств перейшло до збиткових. Зокрема, якщо у 2016 році отримано чистого прибутку у розмірі - 2183,0 тис. грн., то результатом діяльності у 2017 році був чистий збиток - 6801,0 тис. гривень. (Довідково: результатом діяльності Підприємства у 2012 - 2015 роках були прибутки у розмірах, відповідно, 2556,0 тис. грн, 2810,0 тис. грн, 3168,0 тис. грн, 2701,0 тис. грн.).

Характерним є те, що 2 підрозділи Підприємства, які, окрім торгівлі медичною продукцією, займались ще й виготовленням ліків – виробничі Міжлікарняні аптеки №207 (м. Полтава) та №212 (м. Кременчук), за результатами діяльності впродовж аналізованих років мали прибутки.

Діаграма 7

Динаміка чистого результату діяльності ПОКП Полтавафарм”, тис. грн.

У 2017 році із 40 структурних підрозділів Підприємства – 24 підрозділи (60,0%) спрацювали збитково. Загальна сума збитків по 24-х збиткових підрозділах склала 9013,8 тис. гривень.

Проаналізувавши *результати діяльності 24 збиткових структурних підрозділів* (7 відокремлених + 17 невідокремлених) встановлено, що протягом 2017 року загальна сума збитків по цих підрозділах склала 9013,8 тис. гривень.

Основними причинами збитковості стали (розрахунково):

- 5500,0 тис. грн. – збільшення розміру мінімальної заробітної плати в 2 рази (з 1600,0 грн станом на 01.12.2016 до 3200,0 грн станом на 01.01.2017);
- 700,0 тис. грн. – відрахування в розмірі 1,2% (1,0%) від товарообігу до головного Підприємства (запроваджено з 03.04.2017 наказом по Підприємству);
- 500,0 тис. грн. – розрахункові, виплачені працівникам при звільненні з відокремлених структурних підрозділів при зміні статусу останніх на невідокремлені;
- 300,0 тис. грн. – збільшення вартості проведених поточних ремонтів у 2017 році у порівнянні з 2016 роком;
- 150,0 тис. грн. – збільшення вартості комунальних послуг;
- 100,0 тис. грн. – збільшення вартості оренди, в т.ч. відкриття аптеки №4 (Полтава) на орендованій площі;
- 100,0 тис. грн. – збільшення вартості охорони приміщень;
- 650,0 тис. грн. – зниження середнього відсотку націнки внаслідок запровадження соціально значущих програм (Доступні ліки, Чорнобиль, АТО тощо).

Крім того, за даними ф.2 «Звіт про фінансові результати за 2017 рік» розмір збитків за результатами роботи відокремленого структурного підрозділу Кременчуцької філії склав понад 1028,4 тис. гривень. При цьому, бухгалтерський облік та фінансова звітність Кременчуцької філії ведеться з численними грубими порушеннями встановленого законодавством порядку, реєстри синтетичного та аналітичного обліку не відповідають одне одному, фінансова звітність за 2017 рік не тотожна даним бухгалтерського обліку за той же період, тому з'ясувати структурні складові отриманих збитків не представляється можливим.

По даному факту завідувач Кременчуцької філії Бородиня О.В. аргументованої відповіді не надала, пославшись на те, що працює на посаді з 01.12.2017, проте зазначила, що на помилки у звіті за 2017 рік вказувала головному бухгалтеру Кременчуцької філії Биченко Л.П., останньою проводилось корегування фінансової звітності. *Питання для надання пояснення, пояснення Бородині О.В. від 20.03.2018 та службова записка Бородині О.В. від 05.04.2018 №129 у Додатку 25 до Аудиторського звіту.*

Слід відмітити, що завідувача Кременчуцькою філією Онопко С.І. та головний бухгалтер Биченко Л.П. звільнились за власним бажанням 02.11.2017 та 09.02.2018, відповідно. При цьому, інвентаризація усіх статей балансу у Кременчуцькій філії не проводилась, акт прийому-передачі статей балансу не складався, чим не дотримано вимог п.7 Положення про інвентаризацію

активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879.

Зазначене ще раз підтверджує відсутність належного контролю з боку адміністративно-управлінського персоналу за діяльністю підрозділів Підприємства. Отже, структура ПОКП „Полтавафарм” потребує термінового перегляду, так як наявність структурних підрозділів з різними статусами (відокремлені та невідокремлені), в більшості збиткових, з певним штатом бухгалтерських служб, відсутність централізації унеможлиблює проведення дієвого аналізу фінансово-господарської діяльності як в розрізі кожного підрозділу, так і Підприємства в цілому, що унеможлиблює прийняття ефективних управлінських рішень його керівництвом.

На вимогу державних аудиторів в ході аудиту у Кременчуцькій філії працівниками відділу інформаційно-технічного забезпечення ПОКП «Полтавафарм» проводяться роботи по відновленню програми «Скарб», однак бухгалтерський облік філії на дату аудиту не відновлено.

З метою здійснення факторного аналізу збитків, отриманих Підприємством за результатами фінансово-господарської діяльності за 2017 рік, під час аудиторського дослідження проведено опитування керівників та головних бухгалтерів 23 збиткових структурних підрозділів Підприємства. Результати проведеного опитування засвідчили наступне.

Переважає більшість опитаних основними причинами збиткової діяльності у 2017 році назвали збільшення мінімальної заробітної плати (78,3% опитаних), підвищення комунальних платежів (69,6% опитаних), перерахування відсотку від роздрібного товарообігу на утримання Головного Підприємства (56,5% опитаних). Також, майже третина опитаних керівників вважають суттєвими причинами збитковості проведення поточних та капітальних ремонтів (43,5% опитаних), неритмічну та несвоєчасну поставку товару з Аптечного складу (34,8% опитаних), низький відсоток націнки (30,4% опитаних) та зменшення товарообігу (26,1% опитаних). І лише кожен п'ятий з опитаних керівників важливим чинником, що вплинув на наявність збитків, вважає відкриття комерційних аптечних закладів поблизу комунальних та надання знижок пільговим категоріям населення та бюджетним установам.

Слід зауважити, що 6 із 7 опитаних керівників структурних підрозділів, які у 2017 році змінили статус з відокремленого на невідокремлений, вказали на те, що однією з основних причин збитковості своїх підрозділів є виплата розрахункових коштів працівникам при реорганізації підрозділів. *Матеріали опитування у Додатку 26 до Аудиторського звіту.*

Проведеними в ході дослідження аналізом, порівнянням та іншими аудиторськими процедурами з питань виходу Підприємства з економічної кризи, виявлено, що основними шляхами досягнення «точки беззбитковості» у своїй діяльності для ПОКП «Полтавафарм» є:

- збільшення товарообороту, що призведе до додаткових надходжень;

- підвищення рівня середньої націнки в цілому по Підприємству, що також матиме наслідком збільшення доходів;
- зменшення розміру сукупних витрат, що призведе до їх зниження за позначку «нижче 1» у розрахунку на 1 грн отриманого доходу.

Враховуючи результати досліджень, на фоні розширення мережі аптек приватної форми власності, які пропонують ширший асортимент товару за нижчими цінами, відсутність обігових коштів у ПОКП «Полтавафарм» - питання збільшення товарообороту щонайменше на 7000,0 тис. грн. на Підприємстві є досить проблематичним.

Проведеними в ході аудиту розрахунками також встановлено, що досягнення «точки беззбитковості» можливе за умови і підвищення рівня середньої націнки до 24,5%. Однак враховуючи, що мережа ПОКП «Полтавафарм» є комунальною, Підприємство приймає участь у реалізації лікарських засобів в рамках програми «Доступні ліки» (націнка 15,0%), відпускає товар бюджетним установам та організаціям (націнка 10,0%) та реалізує препарати інсуліну (націнка 10,0%), що автоматично «садить» розмір середньої націнки. До того ж, аудитом доведено, що за рахунок підвищення середньої націнки збільшиться вартість лікарських засобів для кінцевого споживача, що, по-перше, є соціально недопустимим, по-друге, товар, що пропонує Підприємство, стане взагалі неконкурентоспроможним у порівнянні з аптечною мережею інших форм власності.

З огляду на викладене вище, в ході аудиту більш широко розглянуто питання оптимізації сукупних витрат Підприємства.

Проведеним аналізом складу сукупних витрат на предмет їх законності та доцільності здійснення у 2017 році виявлено, що найбільшу питому вагу у загальній сумі витрат (за вирахуванням закупівельної вартості фармацевтичної продукції) становлять витрати на оплату праці (з нарахуваннями) – до 80,0%. Решта (20,0 %) – витрати на оплату комунальних послуг, поточних ремонтів, послуг з охорони приміщень, орендна плата та інші поточні витрати, яких, в переважній більшості, не можливо уникнути та їх здійснення зумовлено специфікою виробничої діяльності Підприємства.

Отже, для досягнення «точки беззбитковості» Підприємству необхідно, в першу чергу, зменшити витрати на оплату праці, отже оптимізувати штатну чисельність працівників. Дослідженням відповідності фактичної чисельності працюючих у ПОКП «Полтавафарм» нормативній, виявлено, що накази, які регламентували нормативну чисельність персоналу аптечних закладів відмінені (накази Міністерства охорони здоров'я України від 28.10.2002 № 385 та від 02.09.2016 № 928)

Штатні розписи у ПОКП „Полтавафарм” затверджені керівником Підприємства, при цьому, обґрунтувань щодо чисельності працівників того чи іншого структурного підрозділу до аудиту не надано. В ході аналізу штатних розписів збиткових структурних підрозділів Підприємства виявлені навіть факти збільшення чисельності без розширення аптечної мережі.

Зокрема, у МЛА №210 (м. Миргород) протягом досліджуваного періоду збільшено штатну чисельність з 28,35 од. до 31 од., при тому, що за результатами діяльності протягом трьох останніх років підрозділ працював збитково (розмір збитків склав 380,3 тис. грн., 205,3 тис. грн. та 1731,3 тис. грн. відповідно). При цьому, у штаті самої Міжлікарняної аптеки №210 рахується, окрім основних працівників (фармацевти та провізори), 2 посади менеджера з роздрібною торгівлі та по 1 посаді фасувальника виробів медичного призначення та оператора комп'ютерного набору. Вказана аптека утримує ще й 2 посади прибиральників службових приміщень, хоча не є цілодобовою. В умовах збиткової діяльності необхідно переглянути штатну чисельність та винайти можливість її оптимізації, що дало б змогу зменшити витрати, а, відповідно і збитки закладу.

При зниженні товарообороту в натуральному виразі на 17,0% ЦРА №116 (м. Лохвиця) продовжує утримувати 3 посади працівників бухгалтерської служби, хоча до складу підрозділу входять лише 3 аптеки та 4 аптечних пункти, за результатами роботи яких у 2017 році отримано чистого збитку у сумі 321,7 тис. гривень.

Маючи достатню кількість провізорів (3 од.) та фармацевтів (2 од.) до штату ЦРА №132 (сmt. Семенівка) включена посада менеджера з роздрібною торгівлі, хоча структурний підрозділ є невідокремленим і закупівлями фармацевтичної продукції самостійно не займається. До того ж, збитки ЦРА №132 у 2017 році склали 654,9 тис. гривень.

Ряд аптек та аптечних пунктів на селі, які не мають великого товарообігу та у яких відсутні черги покупців, а, відповідно, і провізор протягом робочого дня не завантажений у повному обсязі, утримують по 0,5 – 1,0 од. прибиральників приміщень (аптека №141 с. Круподеринці Оржицького району, аптека №32 с. Веселий Поділ Семенівського району та ряд інших), що також збільшує витрати. Так, наприклад, аптека №32 у с. Веселий Поділ Семенівського району окрім завідувача – фармацевта утримує 0,5 штатної одиниці прибиральника. За результатами роботи у 2017 році зазначений аптечний заклад отримав збитки у розмірі 61,2 тис. грн., при цьому загальний товарообіг склав 329,5 тис. гривень. Нескладними розрахунками встановлено, що в середньому виручка за 1 робочий день склала – 1,1 тис. грн. (329,5 тис. грн./12 міс./25 роб. дн.). Отже, за 1 робочий день обслуговується 10-15 покупців, тобто не більше 2 покупців за 1 годину, таким чином, на думку аудиторів, керівник аптеки має вільний час для суміщення посади прибиральника, при цьому економія складе щонайменше 30,0 тис. гривень (розрахунково).

З огляду на викладене вище, потребує перегляду та оптимізації чисельність працівників Підприємства, тому в ході аудиту проведено прогнозний розрахунок досягнення Підприємством «точки беззбитковості» за рахунок оптимізації чисельності, хоча зазначена міра є непопулярною.

За результатами проведеного розрахунку встановлено, що *при оптимізації штатної чисельності щонайменше до 722 од.* за умови збереження

обсягів товарообороту (як у вартісному, так і у натуральному виразі) та здійснення витрат на рівні 2017 року ПOKП «Полтавафарм» може уникнути збитків та досягти беззбиткових результатів діяльності у 2018 році. *Прогнозний розрахунок досягнення Підприємством «точки беззбитковості» за рахунок оптимізації чисельності у Додатку 27 до Аудиторського звіту.*

Враховуючи, що левову частку витрат на Підприємстві займає заробітна плата (з нарахуваннями), в ході аудиту приділено увагу ефективності та законності її виплати з урахуванням результативних показників роботи працівників збиткових структурних підрозділів.

При цьому, проаналізувавши результативні показники роботи кожного збиткового структурного підрозділу за 2017 рік виявлено, що 15-ть підрозділів, з 24-ох збиткових, не покрили навіть власні витрати на формування фонду оплати праці (заробітна плата з нарахуваннями), не говорячи про інші першочергові витрати (податкові та комунальні платежі, оплата послуг охорони, транспортні витрати тощо).

Так, наприклад, у 2017 році за результатами роботи МЛA №210 (м. Миргород) отримано валового прибутку у розмірі 1584,4 тис. грн., при цьому фонд оплати праці склав 2364,9 тис. грн., що на 780,5 тис. грн. більше, аніж отримано валового прибутку. За результатами роботи ЦРА №55 (м. Решетилівка) отримано валового прибутку у розмірі 538,3 тис. грн., при цьому фонд оплати праці склав 879,7 тис. грн., що на 341,4 тис. грн. більше, аніж отримано валового прибутку.

В ході аудиторського дослідження проведено перевірку з питань дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті заробітної плати, премій, інших заохочувальних та компенсаційних виплат працівникам 24-х збиткових відокремлених та невідокремлених структурних підрозділів ПOKП „Полтавафарм” за 2017 рік, перелік яких наведено у *Додатку 28 до Аудиторського звіту.*

Впродовж досліджуваного періоду заробітна плата працівникам ПOKП „Полтавафарм” нараховувалась відповідно до Кодексу законів про працю України, Колективного договору на 2013-2018 роки, прийнятого конференцією трудового колективу ПOKП «Полтавафарм» 26.04.2013 (протокол №1) та штатних розписів, затверджених керівником Підприємства.

Під час перевірки проведено звірку наказів керівника Підприємства на виплату різних видів доплат, премій та матеріальної допомоги, штатних розписів, табелів обліку використання робочого часу з відомостями по нарахуванню та утриманню із заробітної плати у розрахункових листах по кожному працівникові окремо.

За результатами звірки встановлено наступне.

Впродовж 2017 року працівникам у відповідності до Колективного договору нараховувалася та виплачувалася доплата за інтенсивність праці.

При цьому, пунктом 3.9 Колективного договору передбачено: «Працівникам Підприємства в залежності від умов та обсягів виконуваних робіт, особистого вкладу кожного в результати роботи підприємства, можуть

встановлюватися надбавки: за інтенсивність праці ... на певний строк, виходячи з економічних можливостей структурного підрозділу підприємства, до 100 % від схемного посадового окладу...».

Фактично, у 2017 році доплата за інтенсивність працівникам 22-х збиткових підрозділів Підприємства (з 24-х проаналізованих) нараховувалась та виплачувалась при відсутності економічних можливостей, що, насамперед, підтверджується даними бухгалтерської та фінансової звітності Підприємства, а також результатами проведеного в ході аудиту аналізу фінансово-господарської діяльності ПОКП „Полтавафарм”. Так, за даними ф. 2 «Звіт про фінансові результати» за 2017 рік результатом роботи кожного структурного підрозділу, що підлягав аналізу, були збитки, що і спричинило збитковість в цілому по Підприємству в розмірі 6801,0 тис. гривень.

Відповідно до Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.02.2006 № 170, загальна оцінка ефективності управління підприємством та використання його активів проводиться за сукупністю коефіцієнтів, які характеризують прибутковість активів, майновий стан, платоспроможність та ліквідність підприємства. В ході аналізу фінансово-господарської діяльності ПОКП „Полтавафарм” виявлено, що всі вищеперераховані коефіцієнти мають значення нижче оптимального або негативну тенденцію до зменшення, що свідчить про відсутність фінансових (економічних) можливостей Підприємства на проведення різного роду виплат (за інтенсивність праці, премії, матеріальні допомоги).

Так, коефіцієнт фінансової стійкості (оптимальне значення – збільшення, нормативне значення має бути більше 1, мав тенденцію до зменшення з 0,514 у 2016 році до 0,304 у 2017 році, що свідчить про недостатній рівень фінансової стійкості, стрімке падіння платоспроможності Підприємства та його залежність від зовнішніх фінансових джерел.

Аналогічно, коефіцієнт загальної ліквідності (оптимальне значення – збільшення) мав негативну тенденцію до зменшення. Так, у 2016 році даний показник склав 1,368, у 2017 році – 1,174. Отриманий результат вказує на відсутність у Підприємства оборотних активів для покриття своїх поточних та довгострокових зобов'язань.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (оптимальне значення 0,2-0,35) у 2016 році склав 0,133, у 2017 році – 0,077, що свідчить про неможливість Підприємства швидко ліквідувати поточну заборгованість грошима, які є у нього в розпорядженні на кінець аналізованого періоду.

Отже, в ході аудиту, з урахуванням результатів аналізу фінансово-господарської діяльності ПОКП «Полтавафарм», проведеного за вищевказаною Методикою, доведено, що впродовж 2017 року у Підприємства були відсутні фінансові (економічні) можливості для нарахування додаткових та стимулюючих виплат працівникам, зокрема, його збиткових структурних підрозділів.

Згідно з даними розрахункових листів працівникам 22-х збиткових підрозділів (з 24-х проаналізованих) Підприємства у 2017 році нараховано та виплачено за фактично відпрацьований час доплати за інтенсивність згідно 21

наказу по Підприємству на загальну суму 1316,8 тис. гривень. До того ж, на суму доплати за інтенсивність праці нараховано єдиного соціального внеску в сумі 274,8 тис. гривень.

Для прикладу: за даними бухгалтерської та фінансової звітності ПОКП «Полтавафарм» результатом фінансово-господарської діяльності МЛІА № 210 м. Миргород за 2017 рік був збиток в сумі 1731,3 тис. грн., при цьому, на виплату доплати за інтенсивність спрямовано коштів в загальній сумі 286,3 тис. гривень. Так, 45-ти працівникам даного невідокремленого підрозділу нараховано та виплачено доплату за інтенсивність на суму 238,3 тис. грн. та нараховано єдиного соціального внеску на суму 48,0 тис. гривень.

Враховуючи викладене, управлінські рішення керівництва Підприємства щодо спрямування коштів у 2017 році на виплату працівникам 22-х збиткових підрозділів доплати за інтенсивність праці в загальній сумі **1591,6 тис. грн.** (1316,8 + 274,8) призвели до **непродуктивних витрат** у зазначеній сумі. Відомості щодо нарахування працівникам збиткових підрозділів доплати за інтенсивність праці та Перелік збиткових підрозділів, працівникам яких нараховано доплату за інтенсивність праці у 2017 році та копії наказів щодо нарахування доплат у Додатках 29 - 31 до Аудиторського звіту.

Також, впродовж 2017 року працівникам Підприємства у відповідності до умов Колективного договору нараховувалася та виплачувалася матеріальна допомога різних видів, а саме:

- в разі скрутного фінансового становища, тривалої хвороби працівника, необхідності термінового лікування, ... і інше (п. 3.19);
- на оздоровлення при наданні щорічної відпустки (п. 3.21);
- до дня 8 березня, 23 лютого, Дня фармацевтичного працівника, Нового року, професійних свят (п. 3.23).

При цьому, у вищезгаданих пунктах Колективного договору міститься умова, за якої працівникам Підприємства може бути нарахована матеріальна допомога, а саме: «...при наявності фінансових можливостей структурних підрозділів Підприємства...».

Фактично, матеріальна допомога різних видів впродовж 2017 року нараховувалась та виплачувалась працівникам 20-х збиткових підрозділів Підприємства при відсутності фінансових можливостей, що підтверджується даними бухгалтерської та фінансової звітності Підприємства, а також результатами проведеного в ході аудиту Аналізу фінансово-господарської діяльності ПОКП „Полтавафарм” та про що зазначено вище по тексту Аудиторського звіту.

Згідно з даними розрахункових листів працівникам 20-х збиткових підрозділів Підприємства у 2017 році нарахована та виплачена матеріальна допомога різних видів на загальну суму 560,3 тис. грн., про що видано 120 наказів по Підприємству. До того ж, на суму матеріальної допомоги нараховано єдиного соціального внеску в сумі 115,5 тис. гривень.

Для прикладу: за даними бухгалтерської та фінансової звітності ПОКП «Полтавафарм» результатом фінансово-господарської діяльності МЛІА № 210 м. Миргород за 2017 рік був збиток в сумі 1731,3 тис. грн., при цьому, на виплату

матеріальної допомоги на оздоровлення спрямовано коштів в загальній сумі 120,5 тис. гривень. Так, 26-ти працівникам даного невідокремленого підрозділу нараховано та виплачено матеріальної допомоги на оздоровлення на суму 99,8 тис. грн. та нараховано єдиного соціального внеску на суму 20,7 тис. гривень.

Інший приклад: Працівникам 17 структурних підрозділів Підприємства, які за результатами фінансово-господарської діяльності за 2017 рік одержали збитки, відповідними наказами нараховано та виплачено матеріальної допомоги працівникам до свята Нового року на загальну суму 65,0 тис. грн. та нараховано єдиного соціального внеску на суму 13,7 тис. гривень.

Враховуючи викладене, неефективні управлінські рішення керівництва Підприємства щодо спрямування коштів у 2017 році на виплату працівникам 20-ти збиткових підрозділів матеріальної допомоги різних видів в загальній сумі **675,8 тис. грн.** (560,3 + 115,5) призвели до **непродуктивних витрат**. Відомості щодо нарахування матеріальної допомоги різних видів працівникам збиткових підрозділів, Переліки збиткових підрозділів, працівникам яких нараховано матеріальну допомогу різних видів у 2017 році та копії наказів на виплату матеріальних допомог у Додатках 32 - 34 до Аудиторського звіту.

Крім цього, впродовж 2017 року працівникам Підприємства у відповідності до умов Колективного договору та Положення про преміювання нараховувалися та виплачувалися премії різних видів, а саме:

- в разі нагородження працівників державними нагородами, почесними грамотами, відзнаками органів влади та місцевого самоврядування, контролюючими органами тощо (п. 3.22 Колективного договору);
- за результатами фінансово-господарської діяльності (п. 5 Положення про преміювання);
- за виконання особливо важливої роботи, до професійних свят, до ювілеїв, до дня 8 березня, 23 лютого, Нового року (п. 10 Положення про преміювання).

При цьому, у вищезгаданих пунктах Колективного договору та пункті 3 Положення про преміювання міститься умова, за якої працівникам Підприємства може бути нарахована премія, а саме: «...при наявності фінансових можливостей структурних підрозділів Підприємства...» та «Преміювання працівників здійснюється в межах фінансових можливостей Підприємства та його структурних підрозділів».

Фактично, премії різних видів впродовж 2017 року нараховувались та виплачувались працівникам 24-х збиткових підрозділів Підприємства при відсутності фінансових можливостей, що підтверджується даними бухгалтерської та фінансової звітності Підприємства, а також результатами проведеного в ході аудиту Аналізу фінансово-господарської діяльності ПОКП „Полтавафарм” та про що зазначено вище.

Згідно з даними розрахункових листів працівникам 24-х збиткових підрозділів Підприємства у 2017 році згідно з 41 наказом по Підприємству нараховано та виплачено премій різних видів на загальну суму 378,9 тис. гривень. До того ж, на суму премій нараховано єдиного соціального внеску в сумі 79,6 тис. гривень.

Для прикладу: за даними бухгалтерської та фінансової звітності ПOKП «Полтавафарм» результатом фінансово-господарської діяльності Кременчуцької філії за 2017 рік був збиток в сумі 1028,4 тис. грн., при цьому, на виплату місячних премій за результатами фінансово-господарської діяльності спрямовано коштів в загальній сумі 86,2 тис. гривень. Так, 63 працівникам даного відокремленого підрозділу нараховано та виплачено місячних премій на суму 71,3 тис. грн. та нараховано єдиного соціального внеску на суму 14,9 тис. гривень.

Інший приклад: Працівникам 21 структурного підрозділу Підприємства, які за результатами фінансово-господарської діяльності за 2017 рік одержали збитки, відповідними наказами нараховано та виплачено премію до професійного свята – Дня фармацевтичного працівника на загальну суму 176,0 тис. грн. та нараховано єдиного соціального внеску на суму 37,3 тис. гривень.

Враховуючи викладене, неефективні управлінські рішення керівництва Підприємства щодо спрямування коштів у 2017 році на виплату працівникам 24-ти збиткових підрозділів премій різних видів в загальній сумі **458,5 тис. грн.** (378,9 + 79,6) призвели до **непродуктивних (нерезультативних) витрат**. Відомості щодо нарахування премій різних видів працівникам збиткових підрозділів, Переліки збиткових підрозділів, працівникам яких нараховано премії різних видів у 2017 році та копії наказів на виплату премій у Додатках 35 - 37 до Аудиторського звіту.

Слід звернути увагу, що умовами Колективного договору та Положення про преміювання, прийнятими у 2013 році, передбачено виплату працівникам Підприємства премії та матеріальної допомоги до 23 лютого – Дня Захисника. Дане свято запроваджено Указом Президента України від 23.02.1999 № 202/99. Проте, у 2014 році Указом Президента України від 14.10.2014 № 806/2014 вищезгаданий Указ скасовано, а День Захисника встановлено 14 жовтня. Однак, на дату аудиту зміни ані до Колективного договору, ані до Положення про преміювання в частині зміни дати святкування Дня Захисника не внесено.

Загалом, неефективні управлінські рішення керівництва Підприємства щодо спрямування коштів у 2017 році на виплату працівникам 24-ох збиткових підрозділів різних видів доплат, премій та матеріальної допомоги за відсутності фінансової можливості призвели до **непродуктивних витрат** в загальній сумі **2725,9 тис. грн.** (1591,6+675,8+458,5).

Подальшим дослідженням виявлено, що на фоні згортання виробничої діяльності Підприємства та зменшення кількості виробничого персоналу, кількість працівників адміністративно-управлінського персоналу ПOKП «Полтавафарм» збільшилась на 58,3%: з 24 од. у 2015 році до 37 од. у 2016 році та 38 од. - у 2017 році.

Зокрема, у 2016 році до Штатних розписів адміністративно-управлінського персоналу Підприємства уведені посади:

- заступника директора з якості;
- заступника директора з фінансових питань;
- заступника директора з комерційних питань;
- прес-секретаря,

Аудит діяльності Полтавського обласного комунального підприємства „Полтавафарм” за період з 01.01.2016 по 31.12.2017

а також створено 2 нових відділи: планово-економічний та економічної безпеки.

Уведення нових посад та відділів мало на меті укріплення позицій ПOKП «Полтавафарм» на фармацевтичному ринку Полтавщини; збереження та захист відомостей, що мають комерційну цінність; підтримка стабільних і вигідних для Підприємства відносин всередині колективу, а також зовнішніх стосунків; упередження нанесення матеріальних збитків та шкоди діловій репутації Підприємства тощо.

Однак, попри вищезазначене, уведення до Штатного розпису нових посад не дало ПOKП «Полтавафарм» ні економічного, ні соціального ефекту, оновлення та осучаснення адмінперсоналу не запрацювало, адже впродовж 2016-2017 років на Підприємстві відбувся ряд негативних змін, основні з яких:

- зниження товарообороту у обсягових показниках: з 7864,2 тис. уп. у 2015 році до 7223,7 тис. уп. у 2017 році (для порівняння: у 2012 році товарооборот складав 11024 тис. уп.);

- Підприємством не розширено старі та не запроваджено нові види діяльності, які б мали наслідком збільшення надходжень фінансових ресурсів;

- звуження мережі аптечних закладів з 221 од. станом на 01.01.2016 до 213 од. станом на 01.01.2018 (для порівняння: станом на 01.01.2012 мережа налічувала 256 аптечних закладів);

- на кінець 2017 року внаслідок згортання мережі в цілому знизилась чисельність персоналу (у порівнянні з 2015 роком) на 132,0 од., при цьому чисельність адміністративно-управлінського персоналу збільшилась на 16,0 од.

В ході аудиторського дослідження вибірково проаналізовано результати роботи адміністративно-управлінського персоналу з метою з'ясування причин, через які прийняті управлінські рішення щодо посилення адміністративного ресурсу не мали наслідком позитивного результату.

Так, з квітня 2016 року на Підприємстві створено відділ економічної безпеки, штат якого протягом досліджуваного періоду коливався і складав 3-4 працівника.

Згідно з Положенням про відділ економічної безпеки, останній повинен забезпечувати збереження конфіденційної комерційної інформації Підприємства; працювати над досягненням внутрішньої і зовнішньої організаційної стабільності Підприємства, надійністю **кооперативних** і партнерських зв'язків; підвищенням конкурентоспроможності вироблених товарів і послуг, створенням сприятливої ринкової кон'юнктури для їхньої реалізації в умовах конкуренції на внутрішньому і світовому ринку; підтримувати стабільні і вигідні для Підприємства відносини всередині колективу і зовнішні стосунки, зміцнювати дисципліну праці і створювати стимули для сумлінної роботи співробітників; відпрацьовувати механізми оперативного реагування на загрози і негативні тенденції в розвитку тощо.

Впродовж досліджуваного періоду відділ економічної безпеки очолював начальник відділу Смірнов О.І., до безпосередніх функцій якого належали

організація та контроль діяльності з попередження нанесення матеріальних збитків, шкоді діловій репутації, розголошення комерційної таємниці; організація та контроль перевірки ділової репутації кандидатів на роботу та їхнього найближчого оточення; організація та контроль отримання інформації на предмет причетності працівників Підприємства до протиправної діяльності, проведення профілактичних заходів з метою попередження подібних випадків; надання керівництву Підприємства пропозицій щодо вдосконалення організації економічної безпеки; ініціювання позапланових ревізій та перевірок підрозділів Підприємства та безпосередня в них участь тощо.

Однак, до аудиту не пред'явлено документів (планів роботи, актів перевірок тощо), які б свідчили про фактичну діяльність відділу економічної безпеки у досліджуваному періоді. Тобто, підтвердити чи спростувати виконання покладених на відділ завдань не можливо, оскільки жодних підтверджуючих документів щодо результатів роботи відділу його керівником не надано.

По даному факту начальник відділу економічної безпеки Смірнов О.І. в своєму поясненні від 27.04.2018 вказав на те, що всі функції, перелічені у Положенні про відділ економічної безпеки та посадовій інструкції начальника відділу виконувались. Так, щодо відсутності будь-яких доповідних чи пояснюючих записок на ім'я керівництва Підприємства, звітів про проведену роботу тощо, у поясненні зазначено наступне:

- «...Звіти та про виконання службових завдань на сьогодні відсутні, тому що подавалися в одному екземплярі на ім'я директора. Або доповідали в усній формі...;

- ...розроблених річних і поточних планів роботи з вирішення завдань, що стоять перед відділом, по захисту матеріальної та інтелектуальної власності Підприємства не було...;

- ...Результати перевірки ділової репутації кандидатів на роботу та їхнього найближчого оточення відсутні (впродовж 2016-2017 років за даними відділу кадрів Підприємства на роботу прийнято 91 особу)...;

- ...відділом економічної безпеки на чолі зі мною не відпрацьовуються механізми оперативного реагування на загрози і негативні тенденції в розвитку, оскільки механізми відсутні...;

- ...проект запобігання витоку комерційної таємниці був поданий на ім'я в.о. директора Прядка В.Г. та переданий на доопрацювання заступнику директора з фінансових питань Югненко Н.М. ще у 2016 році. На даний час мені не відомо де знаходиться даний проект...;

- ...мої відповіді не є повними по причині відсутності документів...».

Також Смірнов О.І. в своєму поясненні зазначив, що він особисто, як начальник відділу економічної безпеки, ініціював позапланові ревізії МЛЖ № 210 м. Миргород, ЦРА № 132 смт. Семенівка, ЦРА № 129 смт. Оржиця та особисто брав у них участь.

До того ж, начальник відділу економічної безпеки вказав і на порушення з боку працівників Підприємства під час виконання ними своїх посадових

обов'язків та наголосив що: «...Фактично створений відділ (економічної безпеки) був більше на папері...». *Запит про надання пояснення та пояснення начальника відділу безпеки ПOKП «Полтавафарм» Смірнова О.І. від 27.04.2018 у Додатку 38 до Аудиторського звіту.*

Однак, жодних підтверджуючих документів щодо виявлених порушень з боку працівників Підприємства чи документів, які б свідчили про передачу такої інформації до правоохоронних органів, начальником відділу безпеки Смірновим О.І. до аудиту не надано.

Відсутні на підприємстві і Акти позапланових ревізій, накази на їх проведення та інші документи, на які вказав начальник відділу безпеки. До того ж, заступник директора з фінансових питань Югненко Н.М. щодо передачі їй Смірновим О.І. проекту документу «Запобігання витоку комерційної таємниці» в своєму поясненні від 03.05.2018 вказала, що останнім такий документ їй не надавався. При цьому, повідомила, що проект документу «Запобігання витоку комерційної таємниці» та Положення про комерційну таємницю розроблялись нею у співпраці з ФОП Полтавцевою А., з якою ПOKП «Полтавафарм» оформлені відповідні правові відносини. *Запит про надання пояснення та пояснення заступника директора з фінансових питань ПOKП «Полтавафарм» Югненко Н.М. від 03.05.2018 у Додатку 23 до Аудиторського звіту.*

Щодо звітів, пояснювальних, доповідних, службових записок тощо від начальника відділу економічної безпеки Смірнова О.І. на адресу керівника підприємства, то помічник директора ПOKП «Полтавафарм» Любченко І.Р. в своєму поясненні зазначила, що впродовж 2016-2017 років такі документи на реєстрацію в приймальню Підприємства не надавались. Щодо питання надання копій наказів на проведення позапланових ревізій МЛA № 210, ЦРА № 123 та ЦРА № 129 та актів таких ревізій, то Любченко І.Р. вказала, що впродовж 2016-2017 років накази на проведення позапланових ревізій вказаних структурних підрозділів на Підприємстві не видавались, акти проведених позапланових ревізій для реєстрації та передачі керівнику Підприємства для ознайомлення не надавались. *Запит про надання пояснення та пояснення помічника директора ПOKП «Полтавафарм» Любченко І.Р. від 03.05.2018 у Додатку 23 до Аудиторського звіту.*

З огляду на викладене вище, відділ економічної безпеки, який був створений з метою досягнення внутрішньої і зовнішньої організаційної стабільності Підприємства, підвищення конкурентоспроможності вироблених товарів і послуг, створенням сприятливої ринкової кон'юнктури для їхньої реалізації в умовах конкуренції на внутрішньому і світовому ринку; підтримки стабільних і вигідних для Підприємства відносин всередині колективу і зовнішніх стосунках протягом 2016-2017 років не виконав основної мети свого створення. Водночас, за період з 01.04.2016 по 31.12.2017 на оплату праці відділу економічної безпеки спрямовано **576,1 тис. грн. (з нарахуваннями)**, отже **витрати** Підприємства у вищевказаній сумі є безрезультативними, тобто **непродуктивними**. Інформація щодо непродуктивних витрат у Додатку 39 до

Аудиторського звіту.

3 травня 2016 року на Підприємстві створено планово-економічний відділ, до штату якого входили 1-3 працівника.

Згідно з Положенням про планово-економічний відділ ПОКП «Полтавафарм», основними завданнями та функціями зазначеного відділу є розробка заходів, спрямованих на організацію раціональної господарської діяльності, виявлення і використання резервів виробництва з метою досягнення найбільшої економічної ефективності; фінансово-економічне планування роботи Підприємства; здійснення економічного аналізу фінансово-господарської діяльності Підприємства та контролю за виконанням планових завдань його підрозділами з метою прискорення темпів зростання продуктивності праці, ефективного використання виробничих потужностей, матеріальних і трудових ресурсів, підвищення рентабельності виробництва тощо.

При цьому, на вимогу державних аудиторів щодо «...надання дієвого аналізу причин збитковості з відповідними висновками та конкретними пропозиціями щодо шляхів їх усунення» начальником планово-економічного відділу Бичковим М.В. передано Аналізи роботи аптек за 2017 рік, які включають інформацію, набрану з форм №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» кожного аптечного закладу; Помісячні дані про оплати аптек та інший інформаційний матеріал, набраний з фінансової звітності структурних підрозділів у табличну форму.

Дієвого аналізу причин збитковості з відповідними висновками та конкретними пропозиціями щодо шляхів їх усунення до аудиту не надано. *Письмовий запит від 30.03.2018 №4 у Додатку 4 до Аудиторського звіту.*

В своєму поясненні від 02.04.2018 начальник планово-економічного відділу Бичков М.В. зазначив, що «Планово-економічний відділ виконує не тільки статистичні функції, але і проводить аналіз діяльності Підприємства, відстежує та доводить до керівництва динаміку розвитку Підприємства, проводить розрахунки витрат окремих підрозділів з метою виявлення їх доцільності. Згідно з вимогою керівництва висновки та пропозиції подавались в усній або електронній формі. Що стосується виходу Підприємства із кризи, то пропозиції відділу в підсумковому вигляді вказані в протоколах рішень до балансових комісій по всіх підрозділах. Також відділом виконується ряд інших завдань керівництва, наприклад, забезпечення контролю за виконанням Державної програми «Доступні ліки» тощо». *Пояснення начальника планово-економічного відділу ПОКП «Полтавафарм» Бичкова М.В. від 02.04.2018 у Додатку 4 до Аудиторського звіту.*

З огляду на викладене, під час аудиту проаналізовано протоколи Звітів з фінансово-господарської діяльності та фармацевтичної роботи за 2017 рік (надалі – Протоколи), які склались за результатами балансових комісій на Підприємстві.

Проведеним аналізом виявлено, що Протоколи оформлювались за результатами розгляду фінансової звітності за кожен квартал звітного року окремо по кожному структурному підрозділу. Зазначені документи містять перелік присутніх (заступники директора, начальник планово-економічного відділу, керівник та бухгалтер підрозділу, який заслуховується), порядок денний (підсумки фінансово-господарської діяльності та фармацевтичної роботи), перелік виступаючих (керівник підрозділу, який заслуховується). У постановляючій частині Протоколів зазначається про прийняття звіту, а також надається ряд окремих доручень структурному підрозділу без визначення терміну їх виконання та звітування.

При цьому, будь яких звітів (довідок, листів, інформацій) структурних підрозділів про виконання наданих впродовж 2017 року протокольних доручень до аудиту не надано, що свідчить про відсутність контролю з боку відповідних служб Підприємства за виконанням контрольних доручень.

Для прикладу: Відповідно до протоколу від 16.08.2017 було заслухано та прийнято Звіт за підсумками фінансово-господарської діяльності та фармацевтичної роботи за I півріччя 2017 року ЦРА № 109 м. Глобино (Голова комісії – в.о. директора В.Г.Прядко, присутні – заступник директора С.В.Горбань, начальник планово-економічного відділу М.В.Бичков, заступник директора з комерційних питань І.А.Отрох, завідувач ЦРА № 109 Л.М.Кравченко, головний бухгалтер ЦРА № 109 Н.А.Горпинченко.

Результати фінансово-господарської діяльності підрозділу в протоколі не зафіксовані. Заслухавши звіт керівника ЦРА №109 комісія вирішила доручити завідувачу ЦРА розглянути можливість збільшення заробітної плати за рахунок премій та надбавок деяким фахівцям; провести аналіз асортименту лікарських засобів та виробів медичного призначення з метою його збільшення; звернути увагу фахівців на необхідність реалізації продукції, яка надходить з Аптечного складу Підприємства, а також, у співпраці з заступником директора з комерційних питань попрацювати з дистриб'юторами та логістикою доставки лікарських засобів до ЦРА. Копія протоколу від 16.08.2017 звіту за підсумками фінансово-господарської діяльності та фармацевтичної роботи за I півріччя 2017 року ЦРА № 109 м. Глобино у Додатку 40 до Аудиторського звіту.

Слід наголосити, що за даними фінансової звітності за I півріччя 2017 року результатом роботи ЦРА № 109 м. Глобино був збиток в сумі 81,9 тис. грн., отже прийняте рішення комісії „про можливість збільшення заробітної плати за рахунок премій та надбавок деяким фахівцям підрозділу” є некоректним та недоцільним.

До того ж, даний протокол не містить пропозицій керівника планово-економічного відділу щодо виходу підрозділу з кризової ситуації (про наявність яких зазначав у своєму поясненні від 02.04.2018 начальник відділу Бичков М.В.), не вказано дієвих шляхів та механізмів поліпшення ситуації та зменшення збитковості підрозділу. При цьому, слід зауважити, що і за результатами 2017 року результатом роботи вищевказаного підрозділу також був збиток (-332,5 тис. грн.).

З метою підвищення іміджу Підприємства, з 01.01.2017 до штатного розпису введено посаду прес-секретаря, яку впродовж 2017 року займав

В'юн В.А. Посадової інструкції до вказаної посади на дату аудиту не пред'явлено, тому встановити вимоги до посади та дослідити відповідність В'юна В.А. вимогам до посади, а також коло обов'язків по посаді прес-секретаря не можливо.

На дату проведення аудиту В'юн В.А. на Підприємства не працює. Під час усного спілкування з працівниками ПОКП «Полтавафарм» з'ясовано, що В'юн В.А. фактично займався наповненням сторінки Підприємства в Інтернет-мережі Face book. Проведений аналіз матеріалів, розміщених на зазначеній сторінці засвідчив наступне.

За період з 01.01.2017 по 31.12.2017 на сторінці Підприємства в інтернет-мережі Face book розміщено 63 матеріали, з яких 6 вітань з днем народження та професійними святами, кілька інформацій про відкриття нових аптек та реклама (обсягом до 5 рядків тексту), фотозвіти про різні доповіді та звіти керівництва, кілька статей (обсягом 10-15 рядків тексту) про фармацевтичну діяльність Підприємства (програма „Доступні ліки” тощо). Отже, в середньому на місяць на сторінці розміщувалось до 5 публікацій обсягом кілька фото та кілька рядків тексту. За результатами проведеного аналізу, зазначене не призвело до покращення роботи Підприємства, притоку покупців та збільшення товарообороту. При цьому, за період з 01.01.2017 по 31.12.2017 на оплату праці прес-секретаря спрямовано 63,2 тис. грн. (з нарахуваннями).

Таким чином, за одну публікацію (яка в середньому складалася з кількох фото та рядків тексту), розміщену в інтернет-мережі, прес-секретар отримував близько 1,0 тис. грн. (розрахунково).

Слід відмітити, що до аудиту не пред'явлено і посадових інструкцій заступника директора з якості Хмельницької О.А. та заступника директора з комерційних питань Отрох І.А., вищевказані особи на підприємстві на дату аудиту не працюють. *Письмовий запит №2 від 13.03.2018 у Додатку 5 до Аудиторського звіту.*

З огляду на викладене вище, з урахуванням оцінки, проведеної за фінансовими коефіцієнтами, та аналізу результатів фінансово-господарської діяльності Підприємства, управлінське рішення, щодо збільшення чисельності працівників адміністративно-управлінського персоналу у 2016-2017 роках до 38 од. з метою осучаснення роботи Підприємства не мало наслідком позитивних зрушень та не призвело до покращення результативних показників роботи ПОКП «Полтавафарм».

В ході аудиторського дослідження проаналізовано кількісний та якісний склад адміністративно - управлінського персоналу ПОКП «Полтавафарм» за останні 7 років. Так, кількість працівників управлінського персоналу у попередніх періодах не перевищувала 24 од. та утримувалась на одному рівні, а саме: у 2011 році - 21 од., у 2012 та 2013 роках – по 22 од., у 2014 та 2015 роках – по 24 одиниці. І лише у періоді аудиту чисельність адмінресурсу збільшилась на 58,3%: до 37 од. у 2016 році та 38 од. - у 2017 році.

Враховуючи, що за останні два роки фінансово - господарський стан Підприємства не покращився і не втримався на одному рівні, а значно погіршився, що доведено в цьому аудиторському звіті, в ході дослідження проведено розрахунок економічного ефекту, який може бути досягнуто при оптимізації чисельності адміністративного персоналу ПОКП «Полтавафарм» (з урахуванням вимог сьогодення).

Проведеними розрахунками встановлено, що за умови збереження обсягів товарообороту (як у вартісному, так і у натуральному виразі) та здійснення витрат на утримання персоналу на рівні 2017 року, *оптимізація штатної чисельності працівників адміністративно-управлінського персоналу ПОКП «Полтавафарм» до 24 од. (не вище рівня 2011-2015 років) дасть економічний ефект (економію) у розмірі 1626,0 тис. гривень. Розрахунок економічного ефекту, який може бути досягнуто при оптимізації чисельності адміністративного персоналу ПОКП «Полтавафарм» у Додатку 41 до Аудиторського звіту.*

За результатами аналізу складу та правильності віднесення витрат за економічними елементами встановлено, що витрати на оплату праці (з нарахуваннями), про які описано вище, мають найбільший вагомий вплив на формування загальної суми витрат – до 80,0%. Решту становлять: матеріальні витрати (близько 10,0%), амортизація (до 2,0%), інші операційні та інші витрати (більше 8,0%). До зазначених витрат увійшли витрати на оплату комунальних послуг, поточних ремонтів, послуг з охорони приміщень, орендна плата та інші поточні витрати, яких, в переважній більшості, не можливо уникнути, адже їх здійснення зумовлено специфікою виробничої діяльності Підприємства.

Однак, за даними фінансової звітності Кременчуцької філії (ряд.2270 ф.№2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)») за 2017 рік відображена сума інших витрат – 1056,5 тис. грн. (майже 70,0% від загальної суми інших витрат по Підприємству в цілому). В ході аудиту з'ясувати структурні складові зазначеної суми не представляється можливим, так як бухгалтерський облік у Кременчуцькій філії ведеться з численними порушеннями встановленого порядку, а фінансова звітність філії за 2017 рік не тотожна даним бухгалтерського обліку та той же період, про що описано вище.

Незначну частину (близько 1,0%) у загальному обсязі адміністративних витрат та витрат на збут у ПОКП «Полтавафарм» займають витрати на експлуатацію автотранспорту (в найбільшій питомій вазі - пально-мастильні матеріали).

В ході аудиту виявлено, що у 2017 році при списанні палива та зрідженого нафтового газу на автотранспорт у ПОКП «Полтавафарм» мають місце факти не дотримання відповідних наказів від 16.07.2015 №99 та від 19.07.2016 №88. Однак, розмір обрахованого в ході аудиту обсягу завищених витрат (2,47 тис. грн.) суттєво не вплинув на формування фактичних даних

фінансової звітності, бухгалтерського обліку та показників фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, так як є нижчим визначеного рівня суттєвості (4,4 тис. грн.). Більш ширше зазначене питання описано у аудиторському висновку провідного державного аудитора Хмеленка М.О. *Аудиторський висновок Хмеленка М.О. у Додатку 2 до Аудиторського звіту.*

В ході подальшого дослідження проведено аналіз структурних складових інших операційних та інших витрат Підприємства за 2017 рік на предмет їх ефективності, результативності та доцільності здійснення.

В ході аналізу з'ясовано, що переважній більшості вказані витрати пов'язані з веденням фінансово-господарської діяльності і їх не можливо уникнути, тому що їх здійснення зумовлено специфікою виробничої діяльності Підприємства.

Однак, мають місце факти проведення витрат, які не стосуються безпосередньо виробничої діяльності ПOKП «Полтавафарм». Зокрема, Підприємством укладено договір від 25.10.2017 №046/000/17/0000066 добровільного медичного страхування (безперервного страхування здоров'я) з ПАТ «Українська пожежно-страхова компанія» про страхування майнових інтересів працівників Підприємства, що пов'язані з їх життям та здоров'ям.

На виконання вищевказаного договору Підприємством на підставі Додатків до договору, Актів виконаних робіт та Списків застрахованих осіб, підписаних обома сторонами, впродовж жовтня - грудня 2017 року перераховано кошти у загальній сумі 77,8 тис. грн., з яких 63,0 тис. грн. – Страхувальнику, решта – оподаткування страхової суми (ПДФО та військовий збір). В бухгалтерському обліку Підприємства зазначені витрати відображені по балансовому рахунку 948 «Виплати страхових сум та страхових відшкодувань». З одного боку, прийняте рішення щодо додаткових благ для працівників є позитивним, так як підвищує соціальні стандарти на Підприємстві, але з іншого – *при збиткових результатах діяльності та відсутності фінансової можливості витрати в розмірі 77,8 тис. грн. є непершочерговими, тобто непродуктивними.* Проведеними в ході аудиту розрахунками встановлено, що у разі спрямування коштів у сумі 77,8 тис. грн. на виробничі цілі (придбання лікарських засобів), ПOKП «Полтавафарм» отримало б додаткового чистого доходу у розмірі 15,1 тис. грн. (77,8 тис. грн. x 19,4% (середня націнка)).

До збільшення витрат ПOKП «Полтавафарм» призвело і списання лікарських засобів та медичного обладнання на загальну суму 73,0 тис. грн. (2016 рік - 5,3 тис. грн., 2017 рік - 67,7 тис. грн.) з ряду як об'єктивних, так і суб'єктивних причин: за приписами Державної служби України з лікарських засобів та контролю за наркотиками, внаслідок закінчення терміну придатності, втрати товарного вигляду, бою тощо. Наприклад, у 2017 році за розпорядженням від 09.02.2017 №899-1/2.0/171-17 Державної служби України з лікарських засобів та контролю за наркотиками щодо вилучення з продажу

Етилу спирту 96% (серія ЕТО10616, виробник «Біофарма-ЛТД»), списано товару на загальну суму 49,6 тис. гривень. При цьому, зазначене є об'єктивною причиною, так як зазначена партія товару визнана непридатною до використання по всій Україні. Однак мають місце факти списання товару і з суб'єктивних причин. Так, у 2017 році витрати Підприємства збільшені на 8,5 тис. грн. внаслідок закінчення терміну придатності та/або втрати товарного вигляду лікарських засобів. З урахуванням, що відповідно до укладених договорів товари, по яких спливає термін придатності, можуть бути повернуті постачальнику, зазначене є прямим ігноруванням відповідальними особами Підприємства своїх посадових обов'язків.

В бухгалтерському обліку Підприємства зазначені витрати відображені по балансовому рахунку 947 «Інші витрати операційної діяльності».

Отже, списання лікарських засобів та медичного обладнання з ряду як об'єктивних, так і суб'єктивних причин мало наслідком здійснення непродуктивних витрат впродовж 2016 – 2017 років *на загальну суму 73,0 тис. гривень. Зведена відомість списання на витрати медтовару у Додатку 42 до Аудиторського звіту.*

Подальшим дослідженням встановлено, що 23.05.2017 Підприємством укладено договір б/н з ФОП Полтавцева А.С. про надання правничої допомоги. У договорі наведено зміст правничої допомоги, умови оплати за надання такої допомоги тощо. Згідно Актів прийому-передачі наданих послуг впродовж червня – грудня 2017 року Підприємством проведено оплату ФОП Полтавцева А.С. в розмірі 52,2 тис. гривень. При цьому, згідно з Актами прийому-передачі наданих послуг від 30.06.2017 та від 31.07.2017 однією з послуг, наданих Підприємству, є «Статут ПОКВКП «Полтавафарм», Положення про ведення договірної роботи та Положення про відрядження.

Слід зауважити, що, по-перше, ПОКП «Полтавафарм» з дати його утворення (2004 рік) не мало статусу Полтавського обласного комунального виробничо-комерційного підприємства (ПОКВКП), а лише було Полтавським обласним комунальним підприємством (ПОКП).

По-друге, Положення про службові відрядження працівників ПОКП «Полтавафарм» в межах України» на Підприємстві введено в дію з 01.04.2017 (наказ від 31.03.2017 №60), тобто до червня-липня 2017 року. Слід відмітити, що в Положенні зазначено: «Підготував юрисконсульт В.С.Близнюк; погодили заступник директора з фінансових питань Н.М.Югненко, головний бухгалтер О.В.Карпенко». Зміни та доповнення до Положення з дати його затвердження та до 31.12.2017 не вносились, відповідні накази не видавались.

Щодо Положення про ведення договірної роботи, то на Підприємстві такий документ взагалі відсутній. Із вказаних питань направлено запит керівнику Підприємства, однак на дату аудиту відповідь не надійшла. *Письмовий запит від 10.05.2018 №14 у Додатку 43 до Аудиторського звіту.*

До того ж, до Штатного розпису Підприємства у період з червня по серпень 2017 року включено 2 посади юрисконсульта та у період з вересня по грудень 2017 року - 1 посада юрисконсульта, які постійно були заміщені і на

утримання яких Підприємством у вищевказаному періоді витрачено 81,3 тис. гривень. Слід відмітити, що до Посадової інструкції юрисконсульта включені аналогічні завдання та обов'язки, що і до договору з ФОП Полтавцева А.С. (за виключенням представництва у судах та надання правової допомоги під час проведення перевірок діяльності правоохоронними органами). Фактично, у періоді з червня по грудень 2017 року, згідно з даними Книги обліку, перевірки діяльності правоохоронними органами не проводились, ФОП Полтавцева А.С. була представником Підприємства у судових засіданнях по 3-х справах, жодна з яких на дату аудиту не вирішена на користь Підприємства.

Отже, *за умови збиткових результатів діяльності та при відсутності фінансової можливості* ПOKП „Полтавафарм” необхідно *переглянути доцільність укладення договорів* про правничу допомогу зі сторонніми особами, так як на дату аудиту на Підприємстві штатна чисельність юрисконсультів - 2 од. З урахуванням результатів 2017 року зазначене дасть змогу **зекономити щонайменше 52,2 тис. гривень**. Відомість витрат на оплату правничої допомоги ФОП Полтавцева А.С. у Додатку 44 до Аудиторського звіту.

Подальшим аналізом законності формування сукупних витрат Підприємства та наявності резервів щодо їх мінімізації встановлено, що у досліджуваному періоді Підприємством було сплачено штрафів на загальну суму 29,7 тис. грн (2016 - 2,3 тис. грн., 2017- 27,4 тис. грн.), з яких найбільшу питому вагу (98,0%) – внаслідок формування та передачі недостовірної (несвоєчасної, неповної) звітності до органів Державної фіскальної служби. В бухгалтерському обліку Підприємства витрати на сплату штрафів віднесені на збільшення сукупних витрат підприємства (б/р 948 „Визнані штрафи, пені, неустойки”). Зазначене свідчить, насамперед, про безконтрольність з боку заступника керівника з фінансових питань та бухгалтерської служби Підприємства за формуванням звітності. При цьому, слід звернути увагу, що Підприємством ще й укладено договір з ФОП Гажієнко про надання консультацій з питань бухгалтерського та податкового обліку, на виконання якого у 2017 році сплачено 4,2 тис. грн, однак враховуючи результати аудиторського дослідження, кошти у вищевказаній сумі позитивного результату не принесли.

Отже, **витрати** ПOKП „Полтавафарм” на сплату **штрафів у розмірі 29,7 тис. грн** та на консультування з питань бухгалтерського та податкового обліку **в розмірі 4,2 тис. грн** в ході аудиторського дослідження **визнані непродуктивними** (безрезультативними, зайвими). Відомість витрат на надання консультацій з питань бухгалтерського та податкового обліку ФОП Гажієнко у Додатку 45 до Аудиторського звіту.

У досліджуваному періоді у ПOKП „Полтавафарм” практикувалось здійснення витрат на проведення професійних та загальнодержавних свят відображати на балансових рахунках 949 „Інші витрати операційної діяльності” та 977 „Інші витрати звичайної діяльності”. Зазначене також призвело до збільшення сукупних витрат Підприємства на загальну суму 76,3 тис. грн, в

тому числі у 2016 році – 55,0 тис. грн, у 2017 році – 21,3 тис. гривень. Зокрема, у досліджуваному періоді Підприємством витрачено на проведення Дня фармацевта 53,7 тис. грн (2016 рік - 41,9 тис. грн, 2017 рік - 11,8 тис. грн), на святкування Нового року - 14,0 тис. грн (2016 рік - 12,0 тис. грн, 2017 рік - 2,0 тис. грн) та на придбання квіткової продукції до свят – 8,6 тис. грн. (2016 рік - 1,1 тис. грн., 2017 рік - 7,5 тис. грн.). *Відомості витрат на проведення Дня фармацевта, Нового року та на придбання квіткової продукції у Додатках 46 - 48 до Аудиторського звіту.*

Як доведено аудитом вище, у 2017 році у Підприємства не було фінансової можливості для проведення вищезазначених витрат, так як результатом роботи були збитки. З іншого боку, ПОКП „Полтавафарм” мало можливість залучити фінансові ресурси з інших джерел, а саме: фонди, що утворені після розподілу прибутку попередніх років, кошти профспілок, спонсорські тощо. Отже, рішення щодо проведення витрат на свята є позитивним, так як підвищує соціальні стандарти на Підприємстві, однак *при збиткових результатах діяльності та відсутності фінансової можливості витрати в розмірі 11,8 тис. грн. є непершочерговими, тобто непродуктивними.*

2.3 Оцінка організації системи та стану внутрішнього контролю

Протягом 2016-2017 років управління Підприємством здійснювали:

- з початку періоду по 11.01.2016 - в.о. директора Горбань С.В.;
- з 12.01.2016 по 02.03.2016 - в.о. директора Білизний В.М.;
- з 03.03.2016 по 23.03.2016 - заступник директора Горбань С.В.;
- з 24.03.2016 до кінця періоду - в.о. директора Прядко В.Г.

Полтавською обласною радою з вище переліченими особами Контракти не укладались.

Протягом періоду, що досліджувався, функції внутрішньогосподарського контролю розподілені між керівним складом ПОКП „Полтавафарм” та відображені у посадових інструкціях. При цьому, посадові інструкції заступника директора з якості та заступника директора з комерційних питань до аудиту не надано.

Також, відсутні на Підприємстві і накази, якими визначено розподіл обов’язків між керівниками та встановлено порядок заміщення керівників Підприємства у разі їх відсутності (відрадження, відпустка, хвороба, тощо).

Потребують доопрацювання установчі документи Підприємства. Зокрема, в ході аудиту виявлено невідповідність між розміром статутного капіталу, визначеного у Статуті Підприємства та даними фінансової звітності (ф. № 1 «Баланс») станом на 31.12.2017, чим не дотримано вимоги ч. 2 ст. 17 Закону України „Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців” від 15.05.2003 № 755-IV (із змінами) та п. 4 ст. 57 і п. 4 ст. 78 Господарського кодексу України від 16.01.2003 № 436-IV (із змінами). Так, у Статуті ПОКП „Полтавафарм”, затвердженому у вересні 2017 року, визначено розмір статутного капіталу - 10382571,0 грн., тоді як за даними бухгалтерської

звітності (ф. №1 «Баланс») станом на 31.12.2017 розмір статутного капіталу складав 10111000,00 гривень. По даному факту пояснення не надано. *Запит про надання пояснення від 21.05.2018 № 18 у Додатку 49 до Аудиторського звіту.*

Згідно із Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі – Закон), Підприємством наказами від 04.01.2016 №1, від 03.01.2017 №1 затверджено формування облікової політики ПОКП „Полтавафарм”. Проте, жоден з наказів про облікову політику не затверджений органом управління, чим не дотримано вимог п.1 розділу II Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об’єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 №1213 (надалі – Положення від 19.12.2006 №1213). Слід відмітити, що на виконання рекомендацій за результатами попередніх аудитів щодо затвердження наказів про облікову політику, Підприємство зверталось до Управління майном Полтавської обласної ради та до Департаменту охорони здоров’я Полтавської обласної державної адміністрації, однак в узгодженні наказів Підприємству було відмовлено.

Дослідженням відповідності положень наказів про облікову політику Підприємства вимогам чинного законодавства виявлено, що останні мають посилення на нормативно-правові акти, які втратили чинність у попередніх періодах. Так, п. 11 наказів про облікову політику від 04.01.2016 №1 та від 03.01.2017 № 1 містить вимогу про проведення інвентаризацій відповідно до вимог Інструкції про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69. Слід зауважити, що з вересня 2014 року даний наказ скасовано на підставі наказу Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань».

Також, п. 12 вищезазначених наказів створено постійно діючу інвентаризаційну комісію, до складу якої увійшли працівники Підприємства із зазначенням їх посад Проте, окремі працівники впродовж дії наказів були переведені на інші посади та/або звільнені. При цьому, зазначене не стало підґрунтям для внесення відповідних змін до існуючих наказів, та не враховано при створенні нового наказу. Так, *наприклад, відповідно до наказів про облікову політику на 2016 та 2017 роки членом інвентаризаційної комісії була завідувач канцелярією Любченко І.Р. Однак, згідно з наказом по Підприємству від 10.05.2016 № 66-к остання з 10.05.2016 була переведена на посаду помічника директора. Аналогічно, член інвентаризаційної комісії завідувач відділу готових лікарських форм, наркотичних, отруйних лікарських засобів, психотропних речовин та прекурсорів Маркіна Н.А. згідно з наказом по Підприємству від 28.07.2016 № 129-к з 01.08.2016 переведена на посаду заступника завідувача Аптечного складу № 1.*

Інший приклад: членом інвентаризаційної комісії у 2017 році вказаний юрисконсульт Підприємства Скриль С.В., який звільнений з посади з 28.08.2017 згідно з наказом по Підприємству від 23.08.2017 № 269-к, однак змін до наказу не внесено.

Крім того, п. 13 наказів про облікову політику на 2016-2017 роки передбачено, що при складанні фінансової звітності Підприємство має дотримуватися вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87, а саме: №2 «Баланс», №3 «Звіт про фінансові результати», №4 «Звіт про рух грошових коштів», №5 «Звіт про власний капітал». При цьому, вказані положення (стандарти) втратили чинність ще у 2013 році – на підставі наказу Міністерства фінансів від 07.02.2013 № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Як зазначено вище, у досліджуваному періоді завідувач канцелярією І.Р.Любченко змінила посаду, однак зазначене не знайшло відображення у п. 57 вказаних вище наказів.

Впродовж досліджуваного періоду Підприємством розроблялись Фінансові плани та складались Звіти про їх виконання, як передбачено вимогами п. 9 ст. 78 та п. 2 ст. 75 Господарського кодексу України.

Однак, надані Фінансові плани Підприємства та Звіти про їх виконання не відповідають формам, затвердженим наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України «Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки» від 02.03.2015 № 205. До того ж, Фінансові плани Підприємства не погоджені власником майна – Полтавською обласною радою. При цьому, згідно п. 6.4 (до листопада 2016 року), п. 7.3 (з листопада 2016 року) Статуту директор Підприємства несе відповідальність за формування та виконання Фінансових планів.

Відсутні на Підприємстві окремі підрозділи внутрішнього контролю, а при його здійсненні посадовими особами ПОКП «Полтавафарм» проблемним є те, що мережа аптечних закладів дуже розгалужена і розташована на території всієї Полтавської області. Станом на 31.12.2017 мережа Підприємства нараховує в загальній кількості 112 аптек, 100 аптечних пунктів та 1 аптечний склад. До того ж, здійснюється забезпечення мешканців сільських населених пунктів лікарськими засобами при фельдшерсько-акушерських пунктах та амбулаторіях загальної практики сімейної медицини, про що укладено 590 цивільно-правових угод з медичними працівниками. Кожний відокремлений структурний підрозділ має певний штат фахівців економічної і бухгалтерської служб, самостійно веде бухгалтерський облік, складає квартальну та річну фінансову звітність, яку в подальшому передає до Головного Підприємства для формування загальних результатів роботи ПОКП „Полтавафарм”. При цьому, первинні документи, облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку залишаються у кожному з структурних підрозділів, що унеможливорює контроль за їх своєчасним складанням та правильним відображенням, і, відповідно, призводить до помилок, перекручень та викривлення звітності в цілому по Підприємству.

До того ж, до складу ПОКП «Полтавафарм» входять як відокремлені, так і невідокремлені структурні підрозділи, тобто підрозділи з різними статусами, що гальмує впровадження єдиних норм, правил та принципів керівництва та управління Підприємством.

З причин, викладених вище, впродовж 2016-2017 років Головним Підприємством не забезпечено достатній та дієвий контроль за фінансово-господарською діяльністю у структурних підрозділах

Тобто, неналежна організація внутрішнього контролю на ПОКП „Полтавафарм” не дозволяє своєчасно та в повній мірі виявляти всі недоліки в діяльності Підприємства, що має наслідком наявність недоліків та порушень при веденні фінансово-господарської діяльності на Підприємстві.

Зокрема, як зазначено у Аудиторському звіті вище, бухгалтерський облік у Кременчуцькій філії ведеться з численними порушеннями встановленого порядку, а фінансова звітність філії за 2017 рік не тотожна даним бухгалтерського обліку та той же період. При цьому, на дату аудиту бухгалтерський облік у Філії не відновлено.

Незважаючи та скрутний фінансовий стан, відсутність власних обігових коштів, впродовж досліджуваного періоду працівникам ПОКП «Полтавафарм» надавалась поворотна фінансова допомога у вигляді безвідсоткових позик.

На видачу позик між працівником та адміністрацією Підприємства, в особі в.о. директора Прядка В.Г., укладався договір, в якому обумовлено суму позики, термін надання (від 6 до 15 місяців) та погашення, графік погашення. Так, лише у 2017 році, за даними бухгалтерського обліку Підприємства, 4-ом працівникам видано поворотної фінансової допомоги на загальну суму 55,0 тис. гривень.

Станом на 31.12.2017 заборгованість працівників перед Підприємством складала **39,3 тис. грн.**, що свідчить про відволікання обігових коштів у довготривалу дебіторську заборгованість. Відомість надання безвідсоткових позик працівникам ПОКП «Полтавафарм» у 2017 році у Додатку 50 до Аудиторського звіту.

Крім того, в ході аудиту виявлено факт «заморожування» фінансових ресурсів Підприємства у банку, щодо якого розпочата процедура ліквідації. Так, з листопада 2014 року ЦРА №81 - філією ПОКП «Полтавафарм» у Котелевському відділенні АТ «Імексбанк» розміщені фінансові ресурси у загальній сумі 41,8 тис. гривень. З урахуванням, що ЦРА №81 знаходиться у сьомій черзі кредиторів, процедура ліквідації АТ «Імексбанк» триває з 2014 року та продовжена до травня 2020 року, а з листопада 2014 року (дати звернення об'єкта аудиту) жодної копійки банком не повернуто, - існує ймовірність втрати грошових коштів у вищевказаній сумі, що може призвести до **недоотримання фінансових ресурсів у розмірі 41,8 тис. гривень.**

Недостатній контроль з боку керівництва Підприємства за станом збереження майна засвідчили і результати проведеної у лютому-березні 2018 року позапланової інвентаризації необоротних матеріальних активів, грошових коштів, товару медичного призначення, тари, матеріалів, запасних

частин. Інвентаризація проведена на виконання п. 3 Розпорядження Голови Полтавської обласної ради від 24.01.2018 № 6-к «Про виконуючого обов'язки директора Полтавського обласного комунального підприємства «Полтавафарм», наказу Департаменту охорони здоров'я Полтавської обласної державної адміністрації від 25.01.2018 № 20-к та наказів по Підприємству від 31.01.2018 № 31, від 05.02.2018 № 36 та №37

В цілому, за результатами проведеної інвентаризації, у 9 матеріально-відповідальних осіб встановлено відхилення фактичної наявності матеріальних цінностей від даних бухгалтерського обліку, що призвело до виникнення **нестач** на загальну суму **0,8 тис. гривень**. Слід зауважити, що в матеріалах проведеної інвентаризації відсутні пояснення матеріально-відповідальних осіб щодо причин виникнення нестач.

Наданий до аудиту протокол засідання інвентаризаційної комісії від 06.04.2018 не оформлений належним чином (відсутні підписи 3-ох членів інвентаризаційної комісії) та не затверджений керівником Підприємства, чим порушено п.4 розд.ІІ та п.2 розд.ІV Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. Контроль за виконанням наказів керівника про проведення інвентаризації покладено на заступника директора з фінансових питань Югненко Н.М., яка на дату аудиту звільнена.

Крім цього, на дату аудиту результати проведеної інвентаризації у бухгалтерському обліку Підприємства не відображені, чим порушено п.3 розд.ІV вищезгаданого Положення № 879. *Накази по Підприємству від 05.02.2018 №№36, 37 та протокол засідання інвентаризаційної комісії ПОКП «Полтавафарм» від 06.04.2018 у Додатках 51 - 53 до Аудиторського звіту.*

Пунктом 60 наказу від 24.02.2017 №30 «Про зміни та доповнення до Наказу №1 від 03.01.2017 «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику ПОКП «Полтавафарм» в 2017 році» визначено «Відокремленим підрозділам здійснювати перерахування на Головне підприємство частини доходу від роздрібного товарообігу для покриття частини адміністративних (юридичні, кадрові, ліцензійні, маркетингові, облікові, ІТ, організаційні питання тощо), транспортно-логістичних витрат та витрат на розвиток всього підприємства». При цьому, відсоток відрахувань визначено з 01.03.2017 - 1,2%, з 01.11.2017 – 1,0%.

На виконання вимог вищезазначеного наказу у 2017 році відокремленими структурними підрозділами перераховано на Головне підприємство кошти у загальній сумі 1787,7 тис. гривень. (*Розшифровка у Додатку 54 до Аудиторського звіту*). В цілому зазначене не вплинуло на результати діяльності Підприємства за 2017 рік, однак збільшило витрати відокремлених структурних підрозділів та доходи Аптечного складу на вищезазначену суму.

На думку аудиторів, ПОКП «Полтавафарм» доцільніше було б запровадити перерахування частини доходу від роздрібного товарообігу товарів, придбаних з Аптечного складу, а не від загального товарообігу, так як частину товару відокремлені структурні підрозділи закупають самостійно,

минаючи Головне підприємство. До того ж, в ході аудиту відповідними службами Головного підприємства неодноразово збиралась інформація з відокремлених структурних підрозділів з облікових, юридичних, ІТ, організаційних та інших питань, що свідчить про те, що Головне підприємство не володіє у повному обсязі ситуацією, що склалась у ПОКП «Полтавафарм».

Отже, в котрий раз в ході аудиту підтверджується необхідність перегляду структури Підприємства в цілому, з прийняттям виваженого управлінського рішення щодо наявності у його складі підрозділів з різними статусами (відокремлені та невідокремлені).

Як зазначено в Аудиторському звіті вище, бухгалтерський облік та фінансова звітність Кременчуцької філії ведеться з численними грубими порушеннями устанавленого законодавством порядку, реєстри синтетичного та аналітичного обліку не відповідають одне одному, фінансова звітність за 2017 рік не тотожна даним бухгалтерського обліку, як наслідок підтвердити чи спростувати структурні складові витрат філії в розмірі понад 1000,0 тис. грн не представляється можливим. При цьому, до фінансової звітності в цілому по ПОКП „Полтавафарм” за 2017 рік увійшли і вищевказані результати.

В цілому в ході проведення аудиторського дослідження було встановлено, що організація внутрішнього контролю не забезпечує виявлення у структурних підрозділах Підприємства суттєвих ризиків, є недостатньою для попередження порушень на недоліків у його фінансово-господарській діяльності, що негативно впливає на використання активів, формування статей доходів і витрат та на фінансовий результат, тобто заслуговує на **негативну оцінку**. Ряд виявлених недоліків і порушень в діяльності Підприємства, які висвітлені вище по тексту, свідчать про недостатність заходів, здійснюваних керівництвом щодо налагодження надійної системи внутрішнього контролю.

Вищенаведені факти та результати їх дослідження підтверджують припущення аудиторів щодо недостатньої організації внутрішнього контролю на Підприємстві, що призводить до непродуктивних витрат, недоотримання доходів та не забезпечує покращення фінансового стану.

У ПОКП «Полтавафарм» працівники бухгалтерської, економічної та фінансової служб в достатній мірі забезпечені нормативно-правовою базою, є доступ до мережі Інтернет, відповідна бібліотека, використовуються публікації у професійних виданнях та засобах масової інформації (журнали „Провізор”, „Аптечний аудит”, „Аптека”, газети „Все про бухгалтерський облік”, „Урядовий кур’єр” тощо).

Бухгалтерський облік автоматизований частково. На Головному Підприємстві застосовується комп’ютерна програма „БЕСТ 4”, на оптовому складі - „Скарб”, у 24 структурних підрозділах – „1С”, „БЕСТ” та інші, у 4 підрозділах облік ведеться вручну.

Перевірка, обробка первинних документів здійснюється працівниками бухгалтерії, які несуть відповідальність за оброблені дані. Повний контроль за

правильністю, достовірністю відображення даних, як у бухгалтерському, так і податковому обліку, здійснює головний бухгалтер Підприємства.

З ряду питань щодо фінансово-господарської діяльності, які виникли в ході аудиторського дослідження, пояснення не відібрано, так як на дату аудиту звільнені заступник директора з фінансових питань Югненко Н.М., заступник директора з якості Хмельницька О.А., заступник директора з комерційних питань – Отрох І.А., прес-секретар В'юн В.А.

III. ВИСНОВКИ

Загалом, результати державного фінансового аудиту діяльності Полтавського обласного комунального підприємства „Полтавафарм” за період з 01.01.2016 по 31.12.2017 засвідчили, що Підприємством не забезпечено ефективність у прийнятті управлінських рішень, організації виробництва, функціонуванні фінансово-господарської діяльності та здійсненні внутрішнього фінансового контролю.

В ході аудиторського дослідження доведено, що рівень ефективності використання спільного майна територіальних громад сіл, селищ і міст області низький, адже на дату аудиту не використовується 7 будівель, які простоюють від 1 до 10 років, зазнаючи подальшої руйнації, при цьому, ніякого соціального або економічного ефекту територіальній громаді області не приносять, а їх використання в майбутньому зумовить додаткові витрати на приведення їх до робочого стану.

Щодо забезпечення населення, закладів охорони здоров'я та інших установ, підприємств, організацій якісною, безпечною та доступною фармацевтичною продукцією, то досить низьким залишається рівень забезпечення лікувальних закладів медикаментами та препаратами – лише 4,0% від загального товарообігу Підприємства. Позитивним є те, що у досліджуваному періоді ПOKП „Полтавафарм” приймало участь у реалізації урядової програми „Доступні ліки”, що дало змогу кінцевому споживачу отримати ліки за прийнятними цінами, однак проведеним моніторингом цін на решту лікарських засобів виявлено, що ціна реалізації у аптечних закладах Підприємства не була самою низькою.

Підприємство у 2017 році не виконало ще одного статутного завдання - отримання прибутку від реалізації товарів та виконання робіт, так як результатом діяльності були збитки у розмірі 6801,0 тис. гривень.

Загальна оцінка ефективності управління ПOKП „Полтавафарм” протягом досліджуваного періоду свідчить про її **низький рівень**.

За результатами аудиту встановлено ряд чинників, як зовнішнього так і внутрішнього характеру, що мали негативний вплив на обсяги реалізації медичного товару на фармацевтичному ринку та конкурентоспроможність Підприємства, ціноутворення та цінову політику, обґрунтованість понесених витрат, достовірність їх формування і відображення в обліку та звітності, та взагалі призвели у 2017 році до збиткових результатів діяльності.

Зовнішній фактор:

1. Відсутність своєчасного моніторингу навколишнього ринку фармацевтичних товарів, неспроможність аптечних закладів ПOKП «Полтавафарм» достойно витримати конкуренцію з приватною мережею, неможливість запропонувати найнижчу ціну на лікарські засоби серед аптечних мереж іншої форми власності та відсутність швидкого реагування на умови сучасного фармацевтичного ринку призвело до зниження товарообороту,

звуження мережі аптечних закладів, зменшення кількості укладених цивільно-правових угод, отже до втрати Підприємством своїх позицій на ринку фармацевтичних товарів Полтавської області

2. ПОКП „Полтавафарм” майже повністю втрачена і конкурентоспроможність на ринку фармацевтичних товарів області, адже Підприємство утримує свої позиції лише у віддалених та занепадаючих селах. Так, в ході вивчення рівня цінової політики на 50 видів препаратів, що складись у грудні 2017 року встановлено, що у роздрібній мережі ТОВ «Ліки Полтавщини» та ТОВ „ТОТУС ФАРМ” ціни по 47 найменуваннях нижче, у роздрібній мережі ТОВ СВ «Медікал» - по 41 найменуванню препаратів нижче, ніж у аптеках ПОКП „Полтавафарм”.

При цьому, впродовж 2016 – 2017 років дієвих заходів з боку керівництва ПОКП «Полтавафарм» в частині просування продукції на ринку, розширення ринків збуту, а також винаходу нових можливостей та шляхів реалізації медичної продукції, або запровадження нових джерел надходжень, аудитом не виявлено.

Внутрішні фактори:

1. Внаслідок недостатності наявних обігових коштів ПОКП „Полтавафарм” вимушене придбавати медичні товари на Аптечний склад, в основному, з відстрочкою оплати, що має наслідком збільшення ціни за одиницю придбаного товару. Отже, у досліджуваному періоді закупівля товарів здійснювалась не за найнижчими цінами, а за такими, що пропонували лише ті постачальники, які погоджувалися працювати з Підприємством.

Враховуючи, що розмір отриманих доходів значною мірою залежить від рівня цін, за якими здійснено закупівлю лікарських засобів, в процесі діяльності Підприємство, зважаючи на своє фінансове становище, не завжди могло обирати найвигідніші цінові пропозиції, внаслідок чого лише Аптечним складом ПОКП „Полтавафарм” через закупівлі за вищими цінами, ніж відокремлені структурні підрозділи, здійснено зайвих витрат у розмірі *51,4 тис. гривень*.

2. Відсутність сучасної фармацевтичної логістики при проходженні повного обороту лікарських препаратів і медичних товарів від їх придбання до реалізації кінцевому споживачу, призвела до відволікання обігових коштів у довготривалу заборгованість та накопичення товарів на Аптечному складі. Зокрема, на дату аудиту залишок неліквідного товару, та такого, що закуплений понад реальну потребу, тобто придбання якого не було першочерговим, становить *1387,7 тис. гривень*. Тобто фінансові ресурси у вищевказаній сумі спрямовані не на першочергові закупівлі, а на придбання товару, який «залежався» на Аптечному складі, тобто прийняте комерційною службою Підприємства рішення щодо його закупівлі, навіть „під реалізацію”, матиме наслідком зайві витрати на його придбання та додаткові - на його утримання.

Ситуація, що склалася із закупівлями на Підприємстві, особливо у 2017 році, а саме: відсутність можливості запропонувати кінцевому покупцеві широкий асортимент ліків за найнижчими цінами, мала наслідком звуження асортименту з одночасним збільшенням дефектури, зниження обсягів товарообороту, зменшення надходжень фінансових ресурсів, що негативно вплинуло на кінцевий фінансовий результат роботи Підприємства. Як наслідок, уведення до Штатних розписів посади заступника директора з комерційних питань не мало результатом позитивних зрушень, однак на заробітну плату останньої витрачено 184,9 тис. гривень.

3. В ході аудиту вивчено, що сучасна фармація переходить на закупівлю та транспортування ліків безпосередньо від постачальника до торгових точок, використовуючи при цьому сучасний менеджмент та маркетинг, що, в свою чергу, скорочує термін доставки ліків до кінцевого споживача та зменшує витрати.

Проведеними в ході аудиторського дослідження розрахунками встановлено, що за умови постачання ліків від підприємств-виробників (дилерів, дистриб'юторів) безпосередньо до точок реалізації лікарських засобів економічний ефект (економія) від оптимізації роботи Аптечного складу Підприємства складе *1309,7 тис. гривень*.

4. Впродовж 2016 – 2017 років збиткових напрямів діяльності, а відповідно і видів надходжень, Підприємство не мало.

При цьому слід звернути увагу, що окрім роздрібною торгівлі лікарськими засобами, орієнтованої на отримання прибутку від реалізації, у вказаному періоді Підприємство приймало участь у виконанні Урядової програми «Доступні ліки» (розмір націнки 15,0%), відпускало товар бюджетним установам і організаціям та займалось роздрібною торгівлею препаратами інсуліну (націнка 10,0%). Безумовно зазначене знизило середню націнку в цілому по Підприємству та, відповідно, знизило доходи, однак не мало наслідком збитки.

5. Не використання протягом 1 - 10 років 7-ти будівель залишковою вартістю 27,8 тис. грн., наданих Підприємству Обласною радою у господарське відання, має наслідком руйнацію майна територіальної громади області та в майбутньому зумовить додаткові витрати на приведення їх до робочого стану. До того ж, незважаючи, що будівлі простоюють і ніякого економічного та/або соціального ефекту не приносять, Підприємство мало наслідком непродуктивні (зайві) витрати на сплату земельного податку у сумі *29,8 тис. грн*, та збільшення витрат на суму амортизаційних відрахувань - *1,7 тис. гривень*.

6. Відсутність контролю з боку відповідальних осіб Підприємства за ефективним використанням орендованих приміщень призвело до непродуктивних витрат у загальній сумі *136,6 тис. грн.*, які фактично понесені ПOKП «Полтавафарм» на утримання орендованого приміщення після закриття у ньому аптечного закладу (орендна плата, оплата ремонтних робіт тощо).

7. Протягом аналізованого періоду відбулося значне зростання заборгованостей та зобов'язань, при цьому, розміри кредиторської

заборгованості значно перевищили дебіторську. Однак аудитом доведено, що зазначене не є позитивним, так як розміри заборгованостей не завжди є реальними, стан обліку розрахунків на Підприємстві не забезпечений достовірними показниками, що свідчить про низький рівень контролю за станом розрахункової дисципліни.

8. Проаналізувавши результати діяльності збиткових структурних підрозділів за 2017 рік встановлено, що на фоні зниження обсягів товарообігу в натуральному виразі (майже на 10%) та зниження середнього відсотку націнки внаслідок запровадження соціально значущих програм до 19,4%, у вказаному періоді зросли сукупні витрати Підприємства на 14,6%.

Основними причинами зростання сукупних витрат, у порівнянні з 2016 роком, було збільшення розміру мінімальної заробітної плати в 2 рази (з 1600,0 грн станом на 01.12.2016 до 3200,0 грн станом на 01.01.2017), розрахункові виплати, проведені працівникам при зміні статусу структурних підрозділів; збільшення вартості комунальних послуг, оренди, охорони приміщень тощо.

В ході аудиту розглянуто основні шляхи виходу ПОКП „Полтавафарм” з категорії збиткових та проведені відповідні розрахунки. Для досягнення «точки беззбитковості» найбільш прийнятним в умовах об'єкта аудиту є оптимізація сукупних витрат, що призведе до їх зниження за позначку «нижче 1» у розрахунку на 1 грн отриманого доходу.

Аудитом доведено, що при оптимізації штатної чисельності щонайменше до 722 од. (при наявних станом на 31.12.2017 – 802 од.) за умови збереження обсягів товарообороту (як у вартісному, так і у натуральному виразі) та здійснення витрат на рівні 2017 року ПОКП «Полтавафарм» може уникнути збитків та досягти беззбиткових результатів діяльності у 2018 році.

9. Наслідком прийнятих управлінських рішень у 2017 році щодо виплат працівникам збиткових підрозділів різних видів доплат, премій та матеріальної допомоги за відсутності фінансової можливості стали непродуктивні витрати у загальній сумі 2725,9 тис. гривень.

10. З метою досягнення внутрішньої і зовнішньої організаційної стабільності, підвищення конкурентоспроможності вироблених товарів і послуг, створення сприятливої ринкової кон'юнктури для їхньої реалізації в умовах конкуренції на внутрішньому і світовому ринку; підтримки стабільних і вигідних для Підприємства відносин всередині колективу і зовнішніх стосунках з 2016 року у ПОКП „Полтавафарм” утворено відділ економічної безпеки, однак аудитом доведено, що у досліджуваному періоді вказаний відділ не виконав основної мети свого створення. Водночас, за період з 01.04.2016 по 31.12.2017 на оплату праці відділу економічної безпеки спрямовано 576,1 тис. грн. (з нарахуваннями), отже витрати Підприємства у вищевказаній сумі є безрезультативними, тобто непродуктивними.

11. Недосконалість структури ПОКП „Полтавафарм”, відсутність реагування на зміни у фармацевтичному середовищі області як в частині управління, так і в частині організації праці, призвела до того, що впродовж

14-ти років існування Підприємство з потужної прибуткової аптечної мережі перетворилось у мережу, яка по-перше, не є конкурентною для аптечних мереж інших форм власності, по-друге, є збитковою.

Однак, аудитом доведено, що зазначених збитків можливо уникнути, якщо оптимізувати структуру Підприємства та активізувати сучасну фармацевтичну логістику з урахуванням досвіду приватних структур зазначеного напрямку, насамперед:

- враховуючи соціальну складову, розглянути необхідність та доцільність подальшого існування у складі Підприємства збиткових аптек та аптечних пунктів;
- оптимізувати чисельність працівників в усіх, без виключення, структурних підрозділах Підприємства, в першу чергу - збиткових, з урахуванням розмірів фактичного товарообороту в натуральному виразі;
- переглянути структуру Підприємства в цілому, звернувши увагу на доцільність існування у його складі підрозділів з різними статусами (відокремлені, невідокремлені).

Запровадити на Підприємстві єдину управлінську політику щодо напрямків виробничої та фінансово-господарської діяльності з урахуванням специфіки діяльності кожного з підрозділів, які будуть входити до складу ПОКП „Полтавафарм”;

- оптимізувати чисельність та осучаснити якісний склад адміністративно-управлінського персоналу на Підприємстві.

12. Оптимізація чисельності та осучаснення якісного складу адміністративно-управлінського персоналу дасть економічний ефект (економію) у розмірі *1626,0 тис. гривень*.

13. За умови збиткової діяльності та при відсутності фінансової можливості у 2017 році Підприємством допущено проведення непродуктивних (зайвих, непершочергових) витрат на загальну суму *248,7 тис. грн*, в т.ч.:

- *77,8 тис. грн* на страхування працівників у ПАТ «Українська пожежно-страхова компанія»;

- *73,0 тис. грн* списано лікарських засобів та медичного обладнання на виконання приписів Держлікслужби України, внаслідок закінчення терміну придатності та з інших причин;

- *52,2 тис. грн* оплата правничих послуг, наданих ФОП Полтавцевою А.С. за наявності у штаті Підприємства юридичної служби;

- *29,7 тис. грн* через сплату штрафів, з яких найбільшу питому вагу (98,0%) внаслідок формування та передачі недостовірної (несвоєчасної, неповної) звітності до органів Державної фіскальної служби. При цьому:

- *4,2 тис. грн* – у 2017 році сплачено ФОП Гажієнко за надання консультацій з питань бухгалтерського та податкового обліку;

- *11,8 тис. грн* – витрачено на проведення свят.

14. До відволікання обігових коштів в довготривалу дебіторську заборгованість призвело прийняте управлінське рішення про видачу позик

працівникам, заборгованість з яких станом на 31.12.2017 становить *39,3 тис. гривень*.

15. Наявність фінансових ресурсів у розмірі *41,8 тис. грн* у банку, щодо якого розпочата процедура ліквідації, призвела до відволікання обігових коштів Підприємства у довготривалу дебіторську заборгованість.

IV. РЕКОМЕНДАЦІЇ

На рівні Управління майном Полтавської обласної ради:

1. На виконання вимог п.5 ст.57 Господарського кодексу України та на підставі п.п.3 п.4 Положення про управління майном обласної ради, затвердженого рішенням обласної ради від 17.11.1998 (зі змінами), розглянути та, у разі відсутності зауважень, затвердити зміни до Статуту ПОКП „Полтавафарм” в частині визначення розміру статутного капіталу.

2. З метою не допущення підвищення вартості лікарських засобів та зменшення фінансового навантаження на ПОКП „Полтавафарм” розглянути питання можливості передачі комунального майна, яке Підприємство орендує, в оперативне управління.

3. З метою дієвого нагляду та наявності повної інформації про стан використання майна територіальної громади сіл, селищ і міст Полтавської області, яке надане в оперативне управління ПОКП «Полтавафарм», запровадити щоквартальне звітування відповідальних осіб Підприємства про наявність та фактичне використання майна.

На рівні Департаменту охорони здоров'я Полтавської обласної державної адміністрації:

1. На виконання вимог п.5 ст.57 Господарського кодексу України розглянути та, у разі відсутності зауважень, погодити зміни до Статуту ПОКП „Полтавафарм” в частині визначення розміру статутного капіталу.

2. Відповідно до вимог розд.2 Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213, та на підставі п.30 Положення про Департамент охорони здоров'я Полтавської обласної державної адміністрації, затвердженого розпорядженням голови Полтавської ОДА від 22.02.2013 (зі змінами) №81, опрацювати та погодити накази про облікову політику ПОКП „Полтавафарм”.

3. Відповідно до вимог ст.78, ст.75 Господарського кодексу України, п.5 Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки, затвердженого наказом Міністерства економічного розвитку та торгівлі України від 02.03.2015 №205, та на підставі п.30 Положення про Департамент охорони здоров'я Полтавської обласної державної адміністрації, затвердженого розпорядженням голови Полтавської ОДА від 22.02.2013 (зі змінами) №81 та на підставі п.30 Положення про Департамент охорони здоров'я Полтавської обласної державної адміністрації, затвердженого розпорядженням голови Полтавської ОДА від 22.02.2013 (зі змінами) №81, розглянути та погодити фінансові плани Підприємства.

На рівні Полтавського обласного комунального підприємства „Полтавафарм”:

1. Привести у відповідність дані, наведені у Статуті, та дані бухгалтерського обліку ПОКП „Полтавафарм” в частині уточнення розміру статутного капіталу

Ініціювати перед Управлінням майном Полтавської обласної ради та Департаментом охорони здоров'я Полтавської облдержадміністрації, затвердження та погодження, у разі необхідності, змін, внесених до Статуту ПОКП „Полтавафарм”, в частині визначення розміру статутного капіталу

2. Погодити фінансові плани Підприємства з органом управління, як передбачено вимогами Господарського кодексу України та Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки, затвердженого наказом Міністерства економічного розвитку та торгівлі України від 02.03.2015 №205.

3. При веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, з метою недопущення її викривлення, чітко дотримуватись вимог Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та відповідних Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку.

Вжити заходів щодо приведення у відповідність до вимог чинного законодавства з питань ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності документів щодо діяльності Кременчуцької філії Підприємства.

4. Посилити контроль за ефективністю використання та станом збереження комунального майна, обліком медичних препаратів в аптечних закладах ПОКП „Полтавафарм”.

Відобразити в бухгалтерському обліку Підприємства результати проведеної під час аудиту інвентаризації, а саме: відобразити нестачу в сумі 0,8 тис. гривень. Вжити заходів щодо відшкодування суми виявленої нестачі за рахунок винних осіб.

В бухгалтерському обліку структурних підрозділів Підприємства результати проведеної під час аудиту інвентаризації відображені у березні-квітні 2018 року, нестача в розмірі 0,8 тис. грн. відшкодована винними особами шляхом внесення готівкових коштів у каси відповідних структурних підрозділів. Підтверджуючі документи у Додатку 55 до Аудиторського звіту.

5. З метою обрання найвигідніших пропозицій та максимальної економії коштів при закупівлі лікарських засобів проводити більш детальний моніторинг цін в розрізі постачальників.

Вивчити питання можливості запровадження програми „Скарб” в усіх, без виключення, підрозділах Підприємства.

6. З метою утримання позицій на фармацевтичному ринку Полтавщини та в умовах високої конкуренції здійснювати щотижневий моніторинг цін на лікарські засоби та вироби медичного призначення, що склалися у аптечних закладах суб'єктів господарювання недержавної форми власності для подальшого прийняття відповідних управлінських рішень в оперативному режимі.

7. З метою здійснення дієвого контролю за усіма господарськими операціями запровадити ведення на Підприємстві Журналу (Книги) обліку укладених договорів та визначити відповідальну особу за облік та збереження договорів.

8. Відповідно до п.4.3 Статуту з метою ефективного використання майна Обласної ради, яке передано в оперативне управління ПОКП „Полтавафарм”, не допускати фактів не використання майна за призначенням протягом значного терміну.

У разі відсутності потреби у наявності такого майна вирішувати з його власником питання подальшого перебування на балансі Підприємства майна, що не використовується.

9. З метою недопущення непродуктивних витрат на преміювання, виплату надбавки за інтенсивність праці та матеріальної допомоги різних видів працівникам ПОКП „Полтавафарм”, вищезазначені виплати проводити виключно за умови наявності фінансової можливості, як це передбачено Колективним договором та Положенням про преміювання.

З метою зменшення витрат на виплату надбавки за інтенсивність праці, керівником Підприємства Пономарьовим Б.В. у квітні 2018 року розмір таких надбавок знижено на 5,3% у порівнянні з груднем 2017 року, що підтверджується відповідними наказами. Копії наказів від 29.12.2017 №258 та від 27.04.2018 №94/1 у Додатку 56 до аудиторського звіту.

10. Покращити рівень розрахункової дисципліни на Підприємстві. При веденні обліку заборгованостей та зобов'язань в обов'язковому порядку дотримуватись Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 10 „Дебіторська заборгованість та 11 „Зобов'язання”.

З метою приведення у відповідність даних бухгалтерського обліку Підприємства та фактичних взаєморозрахунків з дебіторами та кредиторами, провести звіряння взаєморозрахунків, результати яких відобразити в бухгалтерському обліку Підприємства.

11. З метою виконання норм статті 78 Господарського кодексу України оприлюднити звіти про укладення договорів про закупівлю товарів, робіт і послуг за кошти Підприємства та інформацію про зміну їх істотних умов на офіційному веб-сайті Уповноваженого органу з питань закупівель (<https://prozorro.gov.ua/>) за період з 01.08.2016 по 31.12.2017.

В подальшому, відповідні звіти оприлюднювати у терміни, встановлені чинним законодавством.

12. З метою підвищення ефективності діяльності Підприємства в цілому відповідно до п.3.4 Колективного договору розглянути можливість встановлення відрядної форми оплати праці в окремих структурних підрозділах.

13. З урахуванням вимог сучасності упорядкувати норми (види) матеріальних допомог та премій, які можуть надаватися працівникам згідно з Колективним договором та Положенням про преміювання.

14. Привести наказ про облікову політику Підприємства у відповідність до вимог діючого чинного законодавства, виключивши нормативно-правові документи, що втратили чинність.

15. До складу постійно діючої на Підприємстві інвентаризаційної комісії включити членів, які фактично працюють на Підприємстві з чітким зазначенням їх посад згідно діючого штатного розпису.

16. Переглянути на предмет доцільності продовження виконання договорів щодо отримання Підприємством різного виду консультаційних, правничих та інших послуг.

17. З метою покращення фінансового стану, уникнення непродуктивних витрат запровадити на Підприємстві систему внутрішнього контролю (аудиту).

18. З огляду на результати проведеного аудиту з метою виходу ПОКП „Полтавафарм” з економічної кризи рекомендуємо прийняти виважене управлінське рішення щодо зменшення сукупних витрат на Підприємстві шляхом оптимізації його структури та активізації сучасної фармацевтичної логістики з урахуванням досвіду приватних структур зазначеного напрямку, насамперед:

- враховуючи соціальну складову, розглянути необхідність та доцільність подальшого існування у складі Підприємства збиткових аптек та аптечних пунктів. У разі недоцільності продовження роботи таких закладів з метою забезпечення населення якісною та безпечною фармацевтичною продукцією активізувати укладення цивільно-правових угод з медичними працівниками на реалізацію лікарських засобів;
- оптимізувати чисельність працівників в усіх, без виключення, структурних підрозділах Підприємства, в першу чергу - збиткових, з урахуванням розмірів фактичного товарообороту в натуральному виразі;
- у разі прийняття рішення щодо доставки медичного товару безпосередньо до точок реалізації (структурних підрозділів) переглянути чисельність працівників Аптечного складу Підприємства;
- оптимізувати чисельність та осучаснити якісний склад адміністративно-управлінського персоналу на Підприємстві;
- з метою запровадження єдиної управлінської політики щодо напрямків виробничої та фінансово-господарської діяльності з урахуванням специфіки діяльності кожного з підрозділів, здійснення керівництва на принципах єдиноначальності переглянути структуру Підприємства в цілому, прийнявши управлінське рішення щодо доцільності подальшого існування у його складі підрозділів з різними статусами (відокремлені, невідокремлені).

V. ДОДАТКИ

1. Протокол розбіжностей до аудиторського звіту.
2. Джерела інформації
3. Додатки.

Керівник аудиту - завідувач сектору
Управління Північно-східного офісу
Держаудитслужби в Полтавській області



О.МЄДВЕДЕВА

ПРОТОКОЛ
розбіжностей до аудиторського звіту

Полтавське обласне комунальне підприємство „Полтавафарм”
(найменування об'єкта аудиту)

за період з 01.01.2016 по 31.12.2017

Завідувач сектору державного фінансового аудиту окремих господарських операцій
Управління Північно-східного офісу Держаудитслужби в Полтавській області

Медведева Олена Володимирівна
(прізвище, ім'я, по батькові державного аудитора)

та в.о.директора

Полтавського обласного комунального підприємства „Полтавафарм”

Пономарьов Борис Вікторович
(прізвище, ім'я, по батькові керівника об'єкта аудиту)

розглянули та обговорили аудиторський звіт щодо діяльності

Полтавського обласного комунального підприємства „Полтавафарм”
(найменування об'єкта аудиту)

за період з 01.01.2016 по 31.12.2017

Зауваження до аудиторського звіту, які не враховані державним аудитором:

Звіт Медведева відсутній

Завідувач сектору
державного фінансового аудиту
окремих господарських операцій
Управління Північно-східного офісу
Держаудитслужби
в Полтавській області

Медведева Олена Володимирівна
(державний аудитор)

О. Медведева
(підпис) *О. Медведева*
(ініціали, прізвище)

«01» серпня 2018 року

В.о.директора
Полтавського обласного комунального
підприємства „Полтавафарм”
Пономарьов Борис Вікторович
(керівник об'єкта аудиту)

Б. Пономарьов
(підпис) *Б. Пономарьов*
(ініціали, прізвище)

«01» серпня 2018 року