

**ГОУ ВПО КГМУ Росздрава
кафедра фармации
4 курс 8 семестр**

Управление и экономика фармации

**доктор фармацевтических наук,
профессор кафедры фармации
Бат Нафисет Масхудовна**

ЛЕКЦИЯ № 4-5

Тема: «Учет доходов, расходов (издержек) фармацевтических организаций. Выведение результатов хозяйственно-финансовой деятельности. Учет финансовых результатов и их использование»

Учет поступления товаров.

Товары могут учитываться несколькими способами:

1. по покупным ценам:

по фактической себестоимости (непосредственно на счете 41 «Товары»);

по учетным ценам (с использованием счета 41 и 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»);

2. по продажным ценам (с использованием счета 41 и 42 «Торговая наценка»).

Организации, продающие товары в розницу, могут их учитывать как по фактической себестоимости, так и по продажным ценам. Аптеки чаще всего учитывают товар по продажным ценам. Способ учета товаров должен быть закреплен в учетной политике предприятия.

Рассмотрим, как учитываются товары по фактической себестоимости.

Счет 41 "Товары" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи. Этот счет используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность. Счет **активный** имущественный.

К счету 41 "Товары" могут быть открыты субсчета:

К счету 41 могут быть открыты следующие субсчета:

41-1 «Товары на складе»

41-2 «Товары в розничной торговле»

41-3 «Тара под товаром и порожня»

41-4 «Покупные изделия» и т.д.

- на субсчете 41-1 "Товары на складах" учитывается наличие и движение товарных запасов, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах и т.п.;

на субсчете 41-3 "Тара под товаром и порожня" учитываются наличие и движение тары под товарами и тары порожней;

и др.

Оприходование прибывших на склад товаров и тары отражается по дебету счета 41 "Товары" в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по стоимости их приобретения **без учета сумм возмещаемых налогов (НДС)**. Транспортные (по завозу) и другие расходы по заготовке и доставке товаров относятся с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в дебет счета 44 "Расходы на продажу".

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров их стоимость списывается с кредита счета 41 "Товары" в дебет счета 90 "Продажи".

В случае когда товар учитывается по продажным ценам дополнительно используется счет 42 «Торговая наценка». Счет 42 (пассивный, контрактивный, отражающий) предназначен для обобщения информации о торговых наценках. В торговую наценку включаются доход (валовая прибыль или торговые наложения аптеки) и суммы НДС (в случае, когда товары облагаются этим налогом).

Рассмотрим порядок отражения в бух. учете поступления товаров:

Аптека приобрела 10 наборов лечебной косметики по цене 1200 руб. за штуку (в том числе НДС). Общая стоимость 12000 руб. (в том числе НДС). Косметика облагается НДС по ставке 18%. На данную группу товаров в аптеке установлена торговая наценка в размере 40%. Отразим поступление товаров:

Д 41 К 60 – 10169-49руб. (12000 – 1830-51) – оприходованы товары, полученные от поставщика (для расчета суммы НДС используется расчетная ставка 18/118)

Д 19 К 60 – 1830-51 руб. – учтен НДС по оприходованным товарам, согласно счету-фактуре поставщика

Д 60 К 51 – 12000 руб. – оплачены товары поставщику

Д 68 субсчет «Расчеты по НДС» К 19 – 1830-51 руб. – произведен налоговый вычет по оприходованным и оплаченным товарам.

Сформируем сумму торговой наценки:

1. Сумма торговой наценки без НДС составит

$$**10169-49 \times 40\% = 4067-80 \text{ руб.}**$$

2. Сумма НДС, включаемая в продажную стоимость, составит

$$**(10169-49 + 4067-80) \times 18\% = 2562-71 \text{ руб.}**$$

3. Общая сумма, отражаемая на счете 42, составит

$$**4067-80 + 2562-71 = 6630-51 \text{ руб.}**$$

*Сформируем на счете 41 продажную стоимость товаров
Д 41 К 42 – 6630-51 руб. – отражена торговая наценка по
оприходованным товарам.*

Учет реализации товаров

Отражение хозяйственных операций по реализации товаров для целей налогообложения производится в соответствии с применяемой в организации учетной политикой одним из методов (в соответствии с гл. 25 ст. 271, 273 НК РФ):

метод начисления (по мере отгрузки);

кассовый метод (по мере оплаты), данный метод организация имеет право применять, если сумма выручки не превышает 1 млн. руб. (без НДС) в квартал.

В аптечных учреждениях применяют, как правило, кассовый метод.

В случае, когда товары учитываются по покупным ценам, то валовая прибыль от реализации выявляется автоматически на субсчете 90-9 счета 90 «Продажи». Если товары учитываются по продажным ценам, то реализацию товаров в оптовых ценах и валовую прибыль определяют расчетным путем в конце отчетного периода.

Порядок определения валовой прибыли (торговых наложений) по реализованным товарам:

1. Определяют остаток товаров на конец отчетного периода по продажным ценам по формуле товарного баланса:

$$Ок = Он + П - Р \text{ (по данным бух. учета сальдо конечное счета 41)}$$

Р – расход, который состоит из собственно реализации и прочего выбытия (ПР)

2. Рассчитывают средний процент торговых наложений в остатке товаров на конец отчетного периода по формуле

$$Ср.\%ТН (Ок) = \frac{\Sigma ТН (Он) + \Sigma ТН (П) - \Sigma ТН (ПР)}{\text{Реализация розн. цены} + Ок \text{ розн. цены}} \times 100\%$$

Суммы ТН по остатку на начало месяца по данным бух. учета это сальдо начальное счета 42, сумма торговых наложений по поступившим товарам это оборот по кредиту счета 42, а сумма торговых наложений по прочему выбытию это сторнировочные записи по кредиту счета 42.

3. Определяют сумму ТН в остатке товаров на конец отчетного периода

$$\Sigma ТН (Ок) = \frac{Ср.\%ТН (Ок) \times Ок}{100\%}$$

4. Рассчитывают сумму реализованных торговых наложений (ТН) по формуле товарного баланса:

$$\Sigma ТН (Ре) = \Sigma ТН (Он) + \Sigma ТН (П) - \Sigma ТН (ПР) - \Sigma ТН (Ок)$$

Рассчитанные по данной методике реализованные торговые наложения уточняются в период проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей.

Рассчитанная сумма ТН по реализованным товарам списывается (сторнируется) в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж», где таким образом формируется стоимость проданных товаров в ценах закупки (или оптовых ценах).

Метод «красного сторно» - метод бух. учета, используемый для исправления ошибок на счетах или отражения операций без документального подтверждения каких-либо сумм (например, полученных расчетным путем), при этом суммы красного цвета вычитаются из оборота той стороны счета, где они записаны, тем самым устраняется ошибка).

Учет доходов и расходов. Выведение результатов финансово-хозяйственной деятельности.

Финансовый результат – это итог хозяйственной деятельности предприятия, выраженный в форме прибыли или убытка.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99:

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) операционные доходы;
- в) внереализационные доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями. К прочим поступлениям относятся также чрезвычайные доходы.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Операционными доходами являются:

поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

поступления от продажи основных средств;

проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации.

Внереализационными доходами являются:

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

поступления в возмещение причиненных организации убытков;

прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

курсовые разницы;

сумма дооценки активов;

Чрезвычайными доходами считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Доходы, расходы и финансовый результат от обычного вида деятельности организации отражают на счете 90 "Продажи".

Счет 90 "Продажи" не является ни пассивным, ни активным счетом (так как не имеет сальдо конечного), относится к группе счетов финансово-результативных.

К счету 90 "Продажи" могут быть открыты субсчета:

90-1 "Выручка";

90-2 "Себестоимость продаж";

90-3 "Налог на добавленную стоимость";

90-4 "Акцизы";

90-9 "Прибыль / убыток от продаж".

На субсчете 90-1 "Выручка" учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90-2 "Себестоимость продаж" учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 "Выручка" признана выручка.

На субсчете 90-3 "Налог на добавленную стоимость" учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете 90-4 "Акцизы" учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Организации - плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 "Продажи" субсчет 90-5 "Экспортные пошлины" для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 "Прибыль / убыток от продаж" предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1 "Выручка", 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" и кредитового оборота по субсчету 90-1 "Выручка" определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Финансовый результат (отражаемый на субсчете 90-9) = Сумма выручки от продаж (кредитовый оборот за отчетный период по субсчету 90-1) – Себестоимость продаж (суммарный дебетовый оборот по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6) за отчетный период

Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 "Прибыль / убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки". Таким образом, синтетический счет 90 "Продажи" СК на отчетную дату не имеет.

Счет 91 "Прочие доходы и расходы" предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах (операционных, внереализационных) отчетного периода, кроме чрезвычайных доходов и расходов.

К счету 91 "Прочие доходы и расходы" могут быть открыты субсчета:

91-1 "Прочие доходы";

91-2 "Прочие расходы";

91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

На субсчете 91-1 "Прочие доходы" учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 91-2 "Прочие расходы" учитываются прочие расходы (за исключением чрезвычайных).

Субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 "Прочие доходы" и 91-2 "Прочие расходы" производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 "Прочие расходы" и кредитового оборота по субсчету 91-1 "Прочие доходы" определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" на счет 99 "Прибыли и убытки". Таким образом, синтетический счет 91 "Прочие доходы и расходы" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы" (кроме субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Аналитический учет по счету 91 "Прочие доходы и расходы" ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном периоде формируется на счете Счет 99 "Прибыли и убытки".

Конечный финансовый результат (**чистая прибыль или чистый убыток**) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 "Прибыли и убытки" в течение отчетного года отражаются: прибыль или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 90 "Продажи";

сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц - в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы".

Чистая прибыль (чистый убыток) = Прибыль/убыток от продаж ± Сальдо прочих доходов и расходов ± Чрезвычайные расходы и доходы - (Налог на прибыль ± Платежи по персчетам по налогу на прибыль – Санкции за нарушение налогового режима)

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Эта операция называется **реформацией баланса**.

Данные учета по счету 99 "Прибыли и убытки" обеспечивают формирование Отчета о прибылях и убытках (форма № 2 бухгалтерской отчетности).

Вернемся к примеру и сформируем финансовый результат аптеки от продажи наборов лечебной косметики:

Аптека продала все 10 наборов в отчетном месяце.

Д 50 К 90-1 – 16800 руб. – отражена выручка от продажи товаров;

Д 90-2 К 41 – 16800 руб. - списана себестоимость проданных товаров;

Д 90-2 К 42 – 6630-51 руб. – сторнирована реализованная торговая наценка;

Д 90-3 К 68 субсчет «Расчеты по НДС» - 2562-71 руб. – начислен НДС, подлежащий к уплате в бюджет

Определим конечный финансовый результат деятельности данного предприятия за отчетный период, с учетом того, что прочих и чрезвычайных доходов и расходов не было, то он будет равен результату от основного вида деятельности – от продаж ЛС, парафармацевтиков и тд..

Определим финансовый результат от продаж по формуле:

Д (К) субсчета 90-9 = ОК субсчета 90-1 – (ОД субсчета 90-2 + ОД субсчета 90-3)

Д субсчета 90-9 = 16800 – ((16800 – 6630-51) + 2562-71) = 4067-80 руб.

Таким образом, данной аптекой была получена прибыль в размере 4067-80 руб. (если бы не все товары были проданы, то реализованные торговые наложения необходимо было бы определить расчетным путем) Оформим полученный финансовый результат следующей бух. проводкой:

Д 90-9 К 99 – 4067-80 руб. – отражена прибыль от продаж.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных в данном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам.

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и продажу (ремонт ОС, выплату отпусков и т.д.).

Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» предназначен для отражения сумм потерь и недостач от порчи материальных или иных ценностей.