

ливать предельные размеры оптовых и розничных надбавок к фактическим отпускным ценам производителей на лекарственные препараты, включенные в перечень ЖНВЛП, в субъектах РФ. Более подробно об особенностях ценообразования на ЖНВЛП написано в главе 11.

Реализация аптеками лекарственных препаратов собственного производства населению через кассу осуществляется по свободным розничным ценам, определяемым предприятиями самостоятельно, исходя из свободных отпускных цен, с добавлением торговой надбавки.

Учет расхода товара

Процесс расхода товаров в фармацевтической организации можно разделить на две части:

- реализация оптовая или розничная;
- прочий документированный расход товара.

Для повышения эффективности управления процессом реализации ФО может применить прием структурирования товарооборота по составным частям, используя различные признаки. Например, оптовые организации могут использовать такие признаки, как географический, характер потребителя (другие оптовые предприятия, АО, лечебно-профилактические учреждения и др.), условия реализации (форма договорных отношений) и т.д.

На товар, отпускаемый из отдела экспедиции аптечного склада, составляют комплект сопроводительных документов в соответствии с условиями поставки (одногодородняя или иногородняя), выбранным видом транспорта (автомобильный, железнодорожный, водный или воздушный), особенностями продукции.

Реализация товаров розничными АО может быть разделена в соответствии с типом покупателя на два вида:

- реализация товаров конечным потребителям (населению);
- реализация товаров институциональным потребителям (организациям).

Тип покупателя влияет на документальное оформление операций по реализации товаров. Традиционно аптечным предприятием оперативный учет с использованием внутриведомственных форм первичной учетной документации ведется по составным частям каждого вида реализации, при этом используют натуральные (количественные) и денежные измерители.

Учет реализации также может быть организован в выделенных организационных единицах (отделы рецептурно-производственный, готовых лекарственных форм, безрецептурного отпуска и др.), по отдельным ассортиментным группам (лекарственные препараты, предметы ухода за больными, косметическая продукция, оптика и др.).

Реализация товаров конечным потребителям делится на три составные части.

1. Оборот по амбулаторной рецептуре — особый вид продажи, причина которого определяется медицинскими работниками (промежуточными потребителями лекарственных препаратов), выписавшими рецепт на экстенпоральную или готовую лекарственную форму.

При учете экстенпоральных лекарственных форм за единицу принимается одна рецептурная пропись независимо от входящих в нее ингредиентов и их количества.

Готовые лекарственные формы (ГЛФ) ежедневно учитываются по стоимости (только бесплатные и льготные учитываются ежедневно и по количеству, и по стоимости). В случае автоматизированного учета движения товаров также появляется возможность ежедневного учета количества всех отпущенных ГЛФ. За одно готовое лекарственное средство (ГЛС) промышленного производства принимают оригинальную единичную упаковку в готовом для отпуска населению виде.

Сумма выручки фиксируется в «Журнале учета рецептуры», «Кассовой книге» и расходной части «Товарного отчета» материально ответственного лица.

Для количественного учета ГЛФ за любой период времени (чаще квартал) при отсутствии автоматизированных средств попредметного учета каждой реализованной ассортиментной позиции можно использовать условный расчетный метод, который заключается в том, что в течение 5 дней в начале периода и 5 дней в конце периода определяют количество и стоимость готовых лекарственных форм, отпущенных населению. С помощью этих данных рассчитывают среднюю стоимость одной ГЛФ в изучаемом периоде. Получив из «Журнала учета рецептуры» стоимость ГЛС за весь период и зная среднюю стоимость одной ГЛФ, рассчитывают количество ГЛФ в этом периоде.

При учете бесплатных и льготных рецептов дополнительно к названным первичным документам по экстермпоральным и ГЛФ составляется «Сводный реестр», на основе которого АО, осуществившая отпуск товаров декретированным группам населения на бесплатных и льготных условиях, выписывает счет для оплаты лекарственных препаратов. К счету прилагаются первый экземпляр «Сводного реестра» и первые экземпляры рецептов формы № 148-1/у-04 (л) [или № 148-1/у-06 (л)]. Счета регистрируются в «Реестре выписанных покупателям требований-накладных (счетов)».

2. Оборот по безрецептурному отпуску учитывается в денежном измерителе. Величину оборота определяют по данным контрольно-кассовой ленты как выручку отдела безрецептурного отпуска и фиксируют в «Кассовой книге», а также расходной части «Товарного отчета» материально ответственного лица.

3. Оборот мелкорозничной сети может учитываться как с использованием только денежного измерителя, так и с помощью денежного и натурального измерителей.

Отпуск товаров в мелкорозничную сеть проводят по требованиям-накладным, выписываемым заведующим аптечным киоском или пунктом. Выручка

Счет 90 «Продажи»

Оборот — себестоимость реализованных товаров (покупная стоимость реализованных товаров плюс издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам)	Оборот — продажная стоимость реализованных товаров
Сальдо — убыток от реализации	Сальдо — прибыль от реализации

Рис. 9.11. Структура счета 90 «Продажи»

мелкорозничной сети ежедневно сдается в кассу аптеки, что оформляется приходным кассовым ордером и отражается в «Кассовой книге».

Объем реализации (товарооборот) является важнейшим показателем хозяйственной деятельности аптек, поскольку от него во многом зависит величина валового дохода от реализации, издержек обращения, а следовательно, и сумма прибыли.

Учет товарооборота ведется на счете 90 «Продажи», который имеет структуру, представленную на рис. 9.11.

Синтетический учет движения товаров

Товары, являющиеся собственностью организации, учитывают на счете 41 «Товары» на следующих субсчетах: 41-1 «Товары на складах» и 41-2 «Товары в розничной торговле». Товары, которые находятся у организации, но не являются ее собственностью, учитываются на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию».

Если товары учитывают по продажным ценам, то возникает необходимость учета разницы между стоимостью товаров по учетным и покупным ценам. Такая разница представляет собой торговую надбавку и учитывается на счете 42 «Торговая наценка».

Счет 42 «Торговая наценка» является регулирующим контрарным счетом по отношению к счету 41 «Товары». Если из сальдо счета 41 вычесть сальдо счета 42, разность покажет покупную стоимость товаров. Счет 42 не может существовать самостоятельно, он применяется лишь в сочетании со счетом 41 и только при условии учета товаров по продажным ценам.

На счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» организации-покупатели учитывают материальные ценности, которые: а) покупатель на законных основаниях отказался оплачивать; б) не оплачены и запрещены к расходованию по условиям договора до их оплаты.

Организации-поставщики учитывают на счете 002 оплаченные покупателями товарно-материальные ценности, которые в виде исключения оставлены на ответственном хранении, оформлены сохранными расписками, но не вывезены по причинам, не зависящим от организаций.

Товарно-материальные ценности учитываются на счете 002 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах или в товарно-транспортных накладных (счетах-фактурах).

Аналитический учет по счету 002 ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения.

Порядок отражения в учете операций по учету поступления товаров от поставщиков приведен в табл. 9.5. Расчеты с поставщиками за товары осуществляются в основном с расчетного счета, реже — через кассу наличными.

В зависимости от условий договора поставки товары могут оплачиваться после или до их получения покупателем. В последнем случае имеет место предварительная оплата, при которой вместо счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» можно дебетовать счет 61 «Расчеты по авансам выданным».

Однако после оприходования товаров необходимо будет делать дополнительную запись: дебет счета 60 — кредит счета 61.

Если оплата происходит за счет кредитов или займов, то вместо счета 51 «Расчетный счет» кредитуются счета по учету кредитов банков или займов (счет 90 «Краткосрочные кредиты банков», счет 94 «Краткосрочные займы»).

В случаях, когда товары приходят в сумме, указанной в сопроводительном товарном документе, недостачу товаров, выявленную при приемке, списывают по кредиту счета 41 «Товары» с дебетованием соответствующих счетов. При этом варианте конечный итог учетных записей по оприходованию товаров будет такой же, как и при варианте, разобранным нами ранее, но обороты по дебету и кредиту счета 41 окажутся необоснованно завышенными.

Таблица 9.5. Схема корреспонденции счетов по учету поступления товаров от поставщиков

Содержание операций	Дебет	Кредит
Уплачено поставщику за товары	60	50,51
Оприходованы товары:		
а) на покупную стоимость без НДС	41-1, 41-2	60
б) торговая наценка	41-2	42
Оприходована тара под товарами, полученная от поставщиков	41-3	60
Отражаются в учете транспортные расходы, оплаченные поставщиком за счет покупателя	44	60
Отражается в учете выявленная при приемке недостача или порча товаров (по покупной стоимости):		
а) по вине поставщика или транспортной организации	63	60
б) по другим причинам	84	60
Отражен в учете НДС на поступившие товары	19	60

Для проверки правильности записей по учету поступления товаров следует подсчитать кредитовый оборот по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Если он тождествен сумме «К оплате» в расчетном документе поставщика, то можно с большой вероятностью утверждать, что учетные записи сделаны верно, поскольку абсолютное большинство ошибок, допускаемых бухгалтерами в учетных записях на поступление товаров от поставщиков, связано именно с кредитованием счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Оценка товарных запасов

Порядок учета реализации товаров по договору поставки зависит от момента реализации товаров. Если моментом реализации товаров является их оплата, то ценности, отгруженные покупателю, до получения за них денег учитываются на счете 45 «Товары отгруженные». Основанием для записей по дебету