

Утверждено 30.05.2019г.
протокол № 5.

председатель Ученого Совета Лысов Н.А.

ученый секретарь Ученого Совета Бунькова Е.Б.

Кафедра фармации

Г.В. Бельчикова

**Основы бухгалтерского учета
в фармацевтических организациях**

**(методическое пособие для обучающихся, ординаторов
и слушателей факультетов повышения квалификации по специальности
«Управление и экономика фармации»)**

II часть

Самара

Авторы - составители:

Бельчикова Г.В. Основы бухгалтерского учета в фармацевтических организациях: методическое пособие для обучающихся, ординаторов и слушателей факультетов повышения квалификации по специальности «Управление и экономика фармации» – Самара: Медицинский университет «Ревиз», 2019. – 87 с.

В методическом пособии представлены основные принципы организации бухгалтерского учета на фармацевтических предприятиях. Показана значимость бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности как одного из главных условий принятия эффективных решений руководителем, минимизации рисков, разработке стратегии дальнейшего развития предприятия и выживания в условиях рынка. Уделено внимание организации бухгалтерской службы и рассмотрены основные положения по ведению бухгалтерского учета. Рассмотрен бухгалтерский учет отдельных учетных групп хозяйственных средств. Методическое пособие предназначено для обучающихся, ординаторов и слушателей факультетов повышения квалификации по специальности «Управление и экономика фармации», руководителей аптечных организаций

ОГЛАВЛЕНИЕ

1. Учет основных средств	4
2. Учет нематериальных активов.....	18
3. Учет материально-производственных запасов	23
3.1. Учет материалов	29
3.2. Учет товаров.....	34
3.3. Учет тары.....	42
4. Учет денежных средств и безналичных расчетов.....	44
4.1. Учет кассовых операций.....	44
4.2. Учет безналичных расчетов.....	60

1. Учет основных средств.

Основные средства - это часть имущества, используемая организацией в течение длительного времени (более 12 месяцев) при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), а также в управленческих целях.

Актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств при одновременном выполнении следующих условий:

- 1) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- 2) объект предназначен для использования в течение длительного времени (более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);
- 3) организацией не предполагается последующая перепродажа данного объекта;
- 4) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) в бухгалтерском учете к основным средствам:

Относятся	Не относятся
<ul style="list-style-type: none">• здания,• сооружения,• машины и оборудование,• измерительные и регулирующие приборы и устройства,• жилища,• вычислительная техника, оргтехника,• транспортные средства,• инструмент,• производственный и хозяйственный инвентарь,• рабочий, продуктивный и племенной скот,• многолетние насаждения,• прочие виды материальных основных фондов.	<ul style="list-style-type: none">• предметы, служащие менее 1 года, независимо от их стоимости• предметы стоимостью ниже лимита, устанавливаемого Минфином России (20 000 руб.), независимо от срока службы, кроме сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, оружия, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным фондам, независимо от их стоимости;• орудия лова,• бензодвигательные пилы, сучкорезки, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до 2х лет ,• специальные инструменты и специальные приспособления, независимо от их стоимости;• сменное оборудование, многократно используемые в производстве приспособления к основным фондам и другие вызываемые специфическими условиями изготовления устройства независимо от их стоимости;• специальная одежда, специальная обувь, а также постельные принадлежности независимо от их стоимости и срока службы;• форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам предприятия, одежда и обувь в учреждениях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других учреждениях, состоящих на бюджете, независимо от стоимости и срока службы;• временные сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на

	<p>себестоимость строительно - монтажных работ в составе накладных расходов;</p> <ul style="list-style-type: none"> • тара для хранения товарно - материальных ценностей на складах или осуществления технологических процессов, стоимостью в пределах лимита, установленного Минфином России; • предметы, предназначенные для выдачи напрокат, независимо от их стоимости; • молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также ездовые и сторожевые собаки, подопытные животные; • многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала. • машины и оборудование, числящиеся как готовые изделия на складах предприятий - изготовителей, снабженческих и сбытовых организаций, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути, числящиеся на балансе капитального строительства.
--	--

Учет основных средств (ОС) регламентирован документами:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет ОС» ПБУ 6/01 утв. приказом Министерством Финансов РФ (МФ РФ) от 30.03.2001г. № 26н.
- Приказ МФ РФ от 18.05.2002г. № 45н. «О внесении дополнений и изменений в положение по бухгалтерскому учету «Учет ОС» ПБУ 6/01
- Налоговый кодекс РФ. Глава 25 статьи №№ 254-260.
- Постановление Правительства РФ от 01.01.2002г. № 1 «О классификации ОС, включаемых в амортизационные группы».
- Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».
- Приказ МФ РФ «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» Утв. МФ РФ от 20.07.2000г. № 91н (в ред. Приказа МФ РФ от 28.03.2000г. № 32н).

Основные способы поступления ОС в организацию:

- 1) приобретение (покупка) или сооружение;
- 2) внесение учредителями в счет вклада в уставный капитал;
- 3) получение по договору дарения;
- 4) взятие в аренду.

Для правильной организации бухгалтерского учета ОС существует классификация (Постановление Госстандарта РФ от 26.12.1994г. № 359 «Общероссийский классификатор основных фондов (ОК 013-94) (в ред. изменений 1/98 Утвер. Госстандартом РФ 14.04.1998г.), которая предусматривает деление ОС на следующие группы:

- *по видам:* здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства и т.д.;
- *по принадлежности:* собственные и арендованные;
- *по использованию:* находящиеся в эксплуатации, в консервации, в запасе в ремонте, на реконструкции и т.д.;
- *по участию в производстве:* производственные и непроизводственные.

Бухгалтерский учет ОС должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- правильное оформление документов по учету ОС, т.е. своевременное отражение в учете поступления основных средств, их внутреннее перемещение и выбытие;
- достоверное определение результатов от реализации и прочего выбытия основных средств;
- полное определение затрат, связанных с поддержанием основных средств в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр и уход, на проведение всех видов ремонта);
- контроль за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету.

Для выполнения задач, в организации должны быть:

- разработана оптимальная система документооборота в соответствии с утвержденным графиком,
- определены лица, ответственные за учет, сохранность и перемещение объектов основных средств.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны быть оформлены оправдательными документами.

Первичные учетные документы принимаются к бухгалтерскому учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, либо разработаны самой организацией, содержат все необходимые реквизиты и их форма утверждена в приказе по учетной политике.

Формы первичной документации для учета основных средств и краткие указания по их заполнению утверждены Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 21.01.2003. № 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств". К ним относятся следующие формы:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1) ;
- акт о приеме-передаче здания(сооружения)(форма № ОС-1а);
- накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2) ;
- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3);
- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4);
- акт о списании автотранспортных средств(форма № ОС-4а);
- инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-6);
- инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6а);
- инвентарная книга учета объектов основных средств (форма № ОС-6б);
- акт о приеме (поступлении) оборудования (форма N ОС-14);
- акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма N ОС-15);
- акт о выявленных дефектах оборудования (форма N ОС-16).

Принятие объектов ОС к бухгалтерскому учету осуществляется на основании утвержденного руководителем организации акта о приеме - передаче основных средств, который составляется на каждый отдельный инвентарный объект, и иных документов, в частности подтверждающих их государственную регистрацию в установленных законодательством случаях, (в ред. Приказа Минфина РФ от 28.03.2000 N 32н)

Общим актом о приеме - передаче основных средств может оформляться принятие к бухгалтерскому учету однотипных объектов, одинаковой стоимости и принимаемых бухгалтерской службой к учету одновременно.

Один экземпляр указанного акта, утверждённый руководителем организации, вместе с технической документацией передается в бухгалтерию организации, которая согласно этим документам открывает соответствующую инвентарную карточку или делает отметку о выбытии объекта в инвентарной карточке.

Техническая документация, относящаяся к данному инвентарному объекту, может передаваться по месту эксплуатации объекта с соответствующей отметкой в инвентарной карточке.

Приемка законченных работ по достройке, дооборудованию, реконструкции оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма N ОС-3).

Для оформления и учета ОС при перемещении внутри организации из одного структурного подразделения в другое используется «Накладная на внутреннее перемещение объектов ОС» форма № ОС-2 и «Акт о приеме (поступлении) оборудования форма № ОС-14.

Единицей учета ОС является **инвентарный объект**. Пообъектный учет основных средств ведется в рублях. Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно - сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы. При наличии у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Сроком полезного использования – это период, в течение которого использование объекта приносит организации доход.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью ОС каждому объекту независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, должен быть присвоен (при принятии их к бухгалтерскому учету) *инвентарный номер*.

Присвоенный инвентарному объекту номер может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом.

В случаях, когда инвентарный объект имеет несколько частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как самостоятельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объекта срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером.

Инвентарный номер, присвоенный объекту ОС, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации.

Инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов ОС не присваиваются вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение 5 лет по окончании года списания.

Объект ОС, поступивший в организацию в соответствии с договором аренды, может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем,

Пообъектный учет ОС ведется бухгалтерской службой на инвентарных карточках учета основных средств (ф. N ОС-6). Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект, или группу объектов (ф. № ОС-6а).

Инвентарные карточки могут группироваться в картотеке согласно Общероссийскому классификатору основных фондов, а внутри разделов, подразделов, классов и подклассов - по месту эксплуатации (структурным подразделениям организации).

В организации, имеющей небольшое количество объектов ОС, пообъектный учет рекомендуется осуществлять в инвентарной книге (ф. № ОС-66) с указанием необходимых сведений об ОС по их видам и местам нахождения.

Заполнение инвентарных карточек (инвентарной книги) производится на основе акта (накладной) приемки - передачи основных средств, технических паспортов и других документов на приобретение. В инвентарных карточках (инвентарной книге) должны быть приведены следующие данные по объекту основных средств:

- ✓ срок полезного использования;
- ✓ способ начисления амортизации;

- ✓ освобождение от начисления амортизации (если имеет место); индивидуальные особенности объекта.

Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и находятся в бухгалтерской службе.

На основные средства, принятые в аренду (учитываются на забалансовом счете), рекомендуется также открывать инвентарные карточки.

Инвентарные карточки на принятые к бухгалтерскому учету объекты ОС, а также списанные с бухгалтерского учета в течение отчетного месяца находятся до конца месяца обособленно от инвентарных карточек других основных средств.

На основе соответствующих данных бухгалтерского и оперативного учета, а также технической документации в организации осуществляется оперативный контроль за использованием основных средств.

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности (счет 03).

Другие ОС учитываются на счете 01 «Основные средства».

Для целей налогового учета применяется Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы (Утверждена Постановлением Правительства РФ от 01 января 2002г. №1 в ред. от 24.02.2009).

Оценка основных средств.

Основные средства оцениваются по:

- первоначальной;
- восстановительной;
- остаточной стоимости (балансовой);
- ликвидационной стоимости.

К бухгалтерскому учету ОС принимаются по первоначальной стоимости, которая зависит от способа поступления объекта ОС в организацию:

• первоначальной стоимостью ОС, приобретенных за плату или изготовленных в организации (в том числе бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление ОС состоят из:

- ✓ сумм, уплачиваемых организацией в соответствии с договором поставки их поставщику, договором купли - продажи (продавцу);
- ✓ сумм, уплачиваемых организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- ✓ сумм, уплачиваемых организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- ✓ регистрационных сборов, государственных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- ✓ таможенных пошлин и иных платежей;
- ✓ невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением объекта основных средств;
- ✓ вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- ✓ иных затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств и затрат по доведению их до состояния, в ко-

тором они пригодны к использованию.

Не включаются в фактические затраты на приобретение основных средств хозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением основных средств.

• *первоначальной стоимостью ОС, внесенных в счет вклада в уставной (складочный) капитал организации*, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

• *первоначальной стоимостью ОС, полученных организацией по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения*, признается их рыночная стоимость на дату оприходования. Для определения рыночной стоимости могут быть использованы: а) данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций - изготовителей; б) сведения об уровне цен, имеющихся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; в) сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; г) экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств. Затраты по доставке указанных объектов основных средств, полученных по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, учитываются как затраты капитального характера и относятся организациями - получателями на увеличение первоначальной стоимости объекта.

Неучтенные объекты основных средств, обнаруженные при инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету - по рыночной стоимости.

При переходе арендованного предприятия после выкупа в собственность арендатора объекты ОС принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости, определенной в соответствии с передаточным актом и договором аренды предприятия.

Стоимость ОС, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01) (утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001г. №26н).

Изменение первоначальной стоимости ОС допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов или проведения работ капитального характера. Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости ОС относится на добавочный капитал организации. Затраты организации, отраженные на счете учета капитальных вложений, по окончании достройки, дооборудования, реконструкции объекта основных средств или по завершении работ, носящих капитальный характер, списываются в *дебет* счета учета ОС. Одновременно на сумму присоединенных к счету учета основных средств затрат увеличивается сумма на счете учета добавочного капитала и уменьшается собственный источник, оставшийся в распоряжении организации (за исключением амортизации).

Восстановительная стоимость - это сумма затрат на воспроизводство ОС на момент оценки, т.е. сколько стоит приобрести такой же или аналогичный объект ОС в настоящее время. Для определения восстановительной стоимости производят переоценку ОС с учетом инфляции, т.е. определяют цену объекта ОС на данное время.

Остаточная стоимость (балансовая стоимость) - реальная стоимость объекта на конкретный момент эксплуатации, она равна первоначальной (восстановительной) стоимости за вычетом износа, равного сумме начисленной амортизации. Это стоимость, по которой объекты ОС отражены в балансе.

Ликвидационная стоимость - это стоимость, по которой списанный объект можно реализовать или стоимость, которая относится на убытки при ликвидации ОС. Чтобы определить ликвидационную стоимость надо к остаточной стоимости прибавить расходы на ликвидацию.

Объекты стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Операции с такими объектами оформляются первичными документами для учета МПЗ: форма М-4 «Приходный ордер» и М-17 «Карточка учета материалов».

Для целей налогообложения объекты стоимостью до 40 000 рублей в момент ввода в эксплуатацию одновременно списываются на материальные расходы.

В случае, если лимит списания для целей бухучета превышает лимит для целей налогового учета возникает отложенный налоговый актив.

Порядок единовременного списания ОС стоимостью до 40 000 руб. отражен в таблице:

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Приобретено основное средство стоимостью до 20 000 рублей	10	60
2	Списана стоимость объекта основных средств при отпуске в производство	20,26,44	10
2	Отражен отложенный налоговый актив (ОНА)	09	68

Амортизация основных средств

Под воздействием производственного процесса и внешней среды ОС постепенно изнашиваются, наступает их физический и моральный износ, что уменьшает рентабельность предприятия. При этом стоимость средств труда, постепенно в процессе эксплуатации в течение нормативного срока службы, переносится на готовый продукт путем начисления амортизации.

Амортизация - процесс постепенного перенесения стоимости основных средств по мере их износа на производимый продукт или услуги, в целях возмещения их стоимости и накопления денежных средств для последующего полного восстановления ОС.

Лимит по основным средствам в 2018 году скорректирован. Теперь активы до 100 тыс. рублей имеют особенности, а в бухгалтерском и налоговом учете из-за этого возникают разницы.

Бухгалтерский и налоговый учет основных средств, стоимостью до 100 000 руб.

Имущество со стоимостью более 40 000 руб. в 2018 году признают ОС в БУ и иногда в НУ. Но так происходит не всегда. Примером основного средства для компании в бухгалтерском учете в 2018 году может быть компьютер, который дороже 40 000 руб. А вот в налоговом, активы можно будет списать в 2018 году как малоценное основное средство.

Дело в том, что основные средства в налоговом учете с 2018 года – это те объекты, которые стоят дороже 100 000 руб. Менять критерий стоимости основных средств в 2018 году в налоговом учете чиновники не планируют. Компьютеры в организациях как правило стоят дешевле.

Что относят к основным средствам регулирует статья 256 НК РФ. Налоговый кодекс называет основные средства предприятия амортизируемым имуществом, так как списание ОС в налоговом учете в 2018 году происходит через амортизацию.

Порядок учета ОС в налоговом учете чиновники закрепили в статье 257 кодекса, а правила амортизации основных средств в налоговом учете в статьях 259 – 259.3.

Бухгалтерский и налоговый учет основных средств, стоимостью свыше 100 000 руб.

В бухучете имущество признается ОС, если его стоимость превышает 40 тыс. рублей. Лимит в 100 000 руб. тут роли не играет.

В налоговом учете ОС учитывают иначе. Активы дороже 100 000 рублей, которые вы ввели в эксплуатацию после 31 декабря 2015 года, необходимо амортизировать. А все объекты дешевле этой суммы можно списать единовременно (ст. 256 НК РФ).

Стоимость основных средств в 2018 году в бухгалтерском учете списывают путем постепенного переноса на готовую продукцию (работ или услуг). Однако по некоторым ОС начислять амортизацию не нужно. Например, ее не начисляют на земельные участки, объекты природопользования и объекты, которые относят к музейным предметам и музейным коллекциям (п. 17 ПБУ 6/01).

Порядок расчета амортизации зависит от группы, к которой относят имущество. Классификацию основных средств утвердило Правительство РФ постановлением № 1. Это таблица, в которой для каждой амортизационной группы есть список входящих в нее ОС и соответствующие коды ОКОФ.

Налоговый кодекс ставит в зависимость группу и срок полезного использования:

- первая группа - все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
- вторая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;
- третья группа - имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;
- четвертая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;
- пятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;
- шестая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;
- седьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- восьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- девятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- десятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Начисление амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду, производится арендодателем (за исключением амортизационных отчислений, производимых арендатором по имуществу по договору аренды предприятия, и в случаях, предусмотренных в договоре финансовой аренды).

Начисление амортизации по имуществу по договору аренды предприятия осуществляется арендатором в порядке, изложенном для основных средств, находящихся в организации на праве собственности.

Начисление амортизации лизингового имущества производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора лизинга.

Не подлежат амортизации объекты основных средств некоммерческих организаций за исключением имущества приобретенного за счет предпринимательской деятельности.

Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, прекращается - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта или когда

данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества. Начисление амортизации осуществляется в течение срока полезного использования основного средства. Срок полезного использования организация устанавливает самостоятельно при принятии объекта основных средств к учету.

В случаях проведения реконструкции, модернизации или технического перевооружения срок полезного использования пересматривается.

Для целей бухгалтерского учета срок определяется исходя из ожидаемого срока полезного использования объекта и ожидаемого физического износа, нормативно-правовых и других ограничений использования объекта.

В налоговом учете срок полезного использования определяется в соответствии с номером амортизационной группы, к которой объект относится.

Амортизацию начисляют одним из способов (методов), представленных в таблице.

<u>Для целей бухгалтерского учета</u>	<u>Для целей налогового учета</u>
1. линейный способ; 2. способ уменьшаемого остатка; 3. способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; 4. способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ);	1. линейный 2. нелинейный.

Начисление амортизационных отчислений приостанавливается в случае перевода объекта по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3х месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительностью более 12 месяцев.

По объектам основных средств некоммерческих организаций производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете.

Списание амортизации производится при выбытии основного средства. Учет сумм амортизации ведется на счете 02 "Амортизация основных средств".

Корреспонденция счетов по учету амортизации:

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация основных средств	20,23.26,44...	02
2	Произведена переоценка (дооценка амортизации)	83	02
3	Произведена переоценка (уценка амортизации)	02	83,84
4	Списана амортизация	02	01-В

Ремонт, реконструкция, модернизация основных средств

Методические указания по учету основных средств предлагают 2 варианта учета затрат на ремонт основных средств:

1. единовременное включение расходов на ремонт в состав текущих расходов в случае, если это текущий недорогой ремонт, который не оказывает существенного влияния на финансовый результат деятельности организации;
2. равномерное отнесение затрат на себестоимость продукции путем:
 - создания резерва на ремонт основных средств;
 - использования счета учета расходов будущих периодов.

Порядок формирования и использования резерва сводится к следующему: отчисления в резерв списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего периода. Затем сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств резерва.

Если по итогам отчетного периода фактические затраты превысили средства ремонтного фонда, то в бухгалтерском учете производят доначисление резерва путем отнесения суммы на расходы будущих периодов. В обратном случае (если выявлен излишек средств ремонтного фонда) "лишние" суммы сторнируются.

Согласно НК РФ расходы на ремонт основных средств признаются в размере фактических затрат в составе прочих расходов в том периоде, в котором они были осуществлены. Для обеспечения равномерного признания расходов организация вправе создавать резервы под предстоящий ремонт основных средств.

В этом случае отчисления в резерв рассчитываются исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых организацией самостоятельно в учетной политике. Предельная сумма резерва не может превышать среднюю величину расходов на ремонт за последние три года.

Если по итогам налогового периода фактические затраты превысили средства ремонтного фонда, то- разница включается в состав прочих расходов на конец периода. В обратном случае сумма такого превышения включается в состав доходов организации.

Затраты на ремонт не увеличивают первоначальную стоимость объекта, а включаются в себестоимость готовой продукции.

В зависимости от выбранного способа отражения затрат в бухгалтерском учете операции отражаются следующим образом:

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Расходы на ремонт списываются единовременно	20,25,26,44	10,70,69,60
2. Образование и использование ремонтного фонда			
2.1	Ежемесячные отчисления в ремонтный фонд	20,25,26,44	96
2.2	Списание затрат за счет ремонтного фонда	96	10,70,69,60
2.3	Списание суммы превышения фактических затрат	97	10,70,69,60
2.4	Списание суммы превышения ремонтного фонда	20,25,26,44	96
3. Отнесение затрат на расходы будущих периодов			
3.1	Списывается сумма фактических затрат на ремонт	97	10,70,69,60
3.2	ежемесячное списание затрат на себестоимость продукции	20,25,26,44	97

Реконструкция - переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и номенклатуры продукции. (ст. 257 НК РФ)

Техническое перевооружение - комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации, автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным. (ст. 257 НК РФ)

Модернизация и реконструкция проводятся с целью улучшения качественных характеристик ОС. Затраты на их осуществление относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств.

После проведения ремонта, реконструкции или модернизации необходимо оформить Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств по форме № ОС-3, который служит основанием для изменения первоначальной стоимости основного средства.

Выбытие (списание) основных средств

Основные средства выбывают из организации в случаях:

1. списания по причине непригодности к дальнейшему использованию
2. продажи на сторону
3. безвозмездной передачи
4. передачи в счет вклада в уставный капитал другой организации
5. сдачи имущества в аренду, лизинг
6. реализации по договорам мены и т.д.

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета выбытие основных средств организация отражает развернуто в составе прочих доходов и расходов. По дебету счета 91 отражается списание остаточной стоимости и затрат, связанные с выбытием, а по кредиту - сумма износа, выручка от продажи, стоимость оприходованных ценностей.

Для списания основных средств к счету 01 открывают субсчет 01-В "Выбытие основных средств".

Потери и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами отражаются на счете 99 "Прибыли и убытки".

Доходы и расходы от списания отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Списание основного средства за непригодностью			
1.1.	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
1.2.	Списание амортизации	02	01-В
1.3.	Списание остаточной стоимости	91	01-В
2. Продажа имущества			

2.1.	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
2.2.	Списание амортизации	02	01-В
2.3.	Списание остаточной стоимости	91	01-В
2.4.	Получена выручка от продажи	62	91
2.5.	Учтен НДС от продажи	91	68
3. Безвозмездная передача имущества			
3.1.	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
3.2.	Списание амортизации	02	01-В
3.3.	Списание остаточной стоимости	91	01-В
3.4.	Списание расходов, связанных с передачей	91	10,70,69...
4. Передача в счет вклада в уставный капитал			
4.1.	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
4.2.	Списание амортизации	02	01-В
4.3.	Списание остаточной стоимости	91	01-В
4.4.	Учтены финансовые вложения	58	91

Для целей налогообложения доходы и расходы от ликвидации основных средств включаются в состав внереализационных. При этом учет расходов от ликвидации производится одновременно (кроме случаев получения убытков). Организация определяет прибыль (убыток) от реализации или выбытия амортизируемого имущества на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода (расхода). При этом прибыль, полученная налогоплательщиком, подлежит включению в состав доходов от реализации в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества. А убыток отражается в аналитическом учете как прочие расходы организации равными долями.

Выбытие основных средств оформляется унифицированными первичными документами. При списании объекта за непригодностью необходимо оформить Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных) по форме № ОС-4 или № ОС-4б (если списывается группа объектов).

Если производится списание автотранспортных средств оформляют Акт о списании по форме № ОС-4а.

Если основное средство было продано, передано в счет вклада в уставный капитал или передано на безвозмездной основе - Акты о списании не составляются. Такого рода передача оформляется Актами приемки-передачи основных средств (Форма № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б).

Налогообложение основных средств

Налогом на добавленную стоимость (НДС) облагаются операции по поступлению, продаже, ремонту основных средств собственными силами, сдаче основных средств в аренду.

НДС по приобретенным ОС принимается к вычету при одновременном соблюдении условий:

1. Основные средства приобретены для осуществления деятельности, облагаемой НДС
2. Основные средства введены в эксплуатацию
3. На приобретенные основные средства имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура

Основные средства, полученные безвозмездно и прибыль от реализации основных средств включаются в доходы при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

По основным средствам, учтенным на счете 01 "Основные средства" и 03 "Доходные вложения в материальные ценности" организация исчисляет и уплачивает налог на имущество организаций.

Инвентаризация основных средств

Инвентаризация проводится ежегодно в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств и на основании письменного приказа руководителя (Форма № ИНВ-22).

До начала инвентаризации проводится проверка:

1. инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
2. технических паспортов или другой технической документации;
3. документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи (Форма № ИНВ-1) полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. По указанным объектам составляется отдельная опись.

По имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных, составляются сличительные ведомости (Форма № ИНВ-18). В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей.

Выявленные при инвентаризации расхождения регулируются в следующем порядке:

- основные средства, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию по рыночной стоимости и зачислению в состав прочих доходов организации на счете 91;
- недостатки относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки. Учет недостач ведется на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете.

Корреспонденция счетов по учету результатов инвентаризации:

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1.	Учтены выявленные излишки основных средств	01	91
2. Учет недостачи основных средств			
2.1.	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
2.2.	Списание амортизации по основному средству	02	01-В
2.3.	Учет недостачи по остаточной стоимости	94	01-В
3. Списание недостачи за счет виновных лиц			
3.1.	Остаточная стоимость	73-2	94
3.2.	Превышение рыночной стоимости	73-2	98
3.3.	Получена сумма в счет погашения недостачи	50,51	73-2
3.4.	Списана разница между рыночной и остаточной стоимостью	98	91
4.	Списание недостачи за счет организации	91	01

Основные документы по учету основных средств:

Форма	Наименование бланка	Когда использовать
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта (кроме зданий, сооружений)	Для приема-передачи отдельных ОС, кроме зданий и сооружений. А также, чтобы исключить активы из состава ОС
ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	При приеме-передачи зданий и сооружений
ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов (кроме зданий, сооружений)	При приеме-передачи групп основных средств
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов	Для учета перемещения ОС внутри организации, между структурными подразделениями (цеха, отделы)
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов	Для учета приема-сдачи объектов ОС из ремонта, реконструкции, модернизации.
ОС-4	Акт о списании объекта (кроме автотранспортных средств)	Для списания единичных ОС, пришедших в негодность
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств	Для списания непригодных транспортных средств
ОС-4б	Акт о списании групп объектов (кроме автотранспортных средств)	Для списания групп ОС
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта	Для учета единичных ОС и их перемещения внутри организации
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов	Для учета наличия групп однотипных объектов ОС
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов	Для тех же целей, что и формы № ОС-6 и № ОС-6а, но для использования малыми компаниями
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования	Для учета оборудования на складе, с целью дальнейшего использования

ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж	При передачи ОС в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования	При обнаружении дефектов ОС в результате монтажа, наладки и испытаний по результатам контроля

Проводки по учету основных средств в бухгалтерском учете делают с использованием счета 01 «Основные средства». Он предназначен для обобщения информации о наличии и движении ОС организации, которые находятся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде или доверительном управлении.

Основные проводки по основным средствам:

Дебет	Кредит	Описание
08	60 (10, 70, 69)	Учтены затраты на приобретение (строительство) ОС, подлежащие включению в его первоначальную стоимость
01	08	ОС принято к учету
19	60	Отражен входной НДС по затратам на приобретение ОС
68	19	НДС принят к вычету
20 (25, 26, 44, 91)	02	Начислена амортизация
02	01	Списана амортизация при выбытии ОС
91	01	Списана остаточная стоимость ОС при выбытии
62	91	Признан доход от продажи ОС
01	83	Отражена дооценка ОС
01	91	Отражена дооценка ОС в пределах ранее проведенной уценки
91	01	Отражена уценка ОС
83	01	Отражена уценка ОС в пределах ранее проведенной дооценки

2. Учет нематериальных активов

Нематериальные активы (НА) - это стоимость объектов, которые не имеют материальную форму, не обладают физическими свойствами, но обеспечивают предприятию возможность получать доход в течение длительного времени. С 1 января 2001 г. действует ПБУ «Учет нематериальных активов» 14/2000 утв. приказом Минфина от 16.10.2000 № 91н. Этот документ сократил перечень нематериальных активов.

Согласно ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" объекты признаются нематериальными активами, если одновременно выполняются следующие условия:

1. объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем (т.е. объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации);
2. организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (т.е. организация имеет документы, подтверждающие существование актива и права организации на него), а также существует контроль над объектом (имеются ограничения доступа иных лиц к экономическим выгодам);
3. возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
4. объект предназначен для использования в течение длительного времени (более 12 мес. или обычного операционного цикла)
5. организацией не предполагается продажа объекта (в течение 12 мес. или обычного операционного цикла)
6. фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

7. отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам относятся:

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы для электронных вычислительных машин;
- изобретения;
- полезные модели;
- селекционные достижения;
- секреты производства (ноу-хау);
- товарные знаки и знаки обслуживания.
- деловая репутация организации - разность между ценой покупки предприятия как единого имущественно-хозяйственного комплекса и стоимостью его чистых активов. Разница может быть либо положительной, либо отрицательной. Положительную деловую репутацию рассматривают как отдельный инвентарный объект и амортизируют в течение 20 лет линейным способом. Отрицательную - в полной сумме относят на финансовый результат периода в составе прочих расходов.

Расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы), интеллектуальные и деловые качества персонала организации не являются нематериальными активами.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом НМА считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функций в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации.

Оценка нематериальных активов

Первоначальная оценка

Нематериальные активы принимаются к учету в соответствии с ПБУ 14/2000 по фактической (первоначальной) стоимости.

При этом фактическими расходами на приобретение признают:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

При создании нематериального актива к расходам также относятся:

- ✓ суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям ;
- ✓ расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива;

- ✓ расходы на содержание и эксплуатацию, амортизацию основных средств и иного имущества, использованных непосредственно при создании нематериального актива;
- ✓ иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Для определения первоначальной стоимости нематериальных активов используется "Справка о затратах, включенных в первоначальную стоимость нематериального актива".

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Последующая оценка

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях **переоценки и обесценения** нематериальных активов.

Переоценка

Организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов **по текущей рыночной стоимости**, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Дооценка	Уценка
Если по объекту ранее не было уценки - сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации.	Если по объекту ранее не было дооценки - сумма уценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)
Если по объекту ранее была уценка- сумма дооценки, равная сумме его уценки, отнесенной в предыдущие периоды на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).	Если по объекту ранее была дооценка - сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки над величиной добавочного капитала относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Обесценение

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО 36 "Обесценение активов".

На балансе нематериальные активы учитываются по остаточной стоимости, которая определяется как разница между первоначальной (или переоцененной) стоимостью, накопленной амортизацией и обесценением.

Поступление нематериальных активов

Поступление нематериальных активов в организацию происходит в следующих случаях:

1. Приобретение нематериальных активов за плату
2. Создание нематериальных активов собственными силами или с привлечением сторонних исполнителей
3. Внесение нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал
4. Получение нематериальных активов на безвозмездной основе
5. Приобретение нематериальных активов по договору мены

Аналитический учет наличия и движения нематериальных активов ведется в бухгалтерии по карточкам учета нематериальных активов (ф. № НМА-1) . В налоговом учете нематериальных активов может применяться регистр для учета амортизации нематериальных активов. В случае, если отсутствуют объекты нематериальных активов, по которым есть различия по составу объектов и порядку начисления амортизации, то целесообразно использовать одну разработочную таблицу (ведомость) и для целей бухгалтерского, и налогового учета.

Объекты, не перечисленные в ПБУ 14/2000, не должны учитываться в качестве нематериальных активов. К такого рода активам относятся: компьютерные программы, информационные базы данных и другие. Затраты по приобретению программных продуктов должны учитываться на счете 97 "Расходы будущих периодов".

Стоимость нематериальных активов, использование которых прекращено для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию.

Амортизация нематериальных активов

Амортизация исчисляется по нормам, установленным самой организацией исходя из стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования. Срок полезного использования - это срок, в течение которого объект нематериальных активов приносит предприятию доход.

С 2008г. введена новая классификация нематериальных активов по критерию срока полезного использования – с определенным и неопределенным сроком.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Определение срока полезного использования производится исходя из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности;
- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход);
- количество продукции, которое ожидается получить с помощью объекта НМА;
- период контроля над объектом НМА.

В случае, когда срок полезного использования определить не возможно, он признается равным: для целей бухгалтерского учета - 20 годам, для целей налогового учета - 10 годам (но не более срока деятельности организации).

Начисление амортизации производится ежемесячно и начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, заканчивается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания объекта с учета.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Срок службы НМА нужно учитывать в месяцах.

Для целей бухгалтерского учета используются три способа начисления амортизации:

- 1) линейный;
- 2) уменьшаемого остатка;
- 3) списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Для целей налогообложения организация выбирает из двух способов:

- 1) линейного
- 2) нелинейного.

Методика расчета амортизационных отчислений по каждому из способов аналогична соответствующим способам расчета амортизации по ОС. Способы отражения амортизационных отчислений на счетах бухгалтерского учета:

1. путем накопления сумм амортизации на отдельном счете (счет 05 "Амортизация нематериальных активов")
2. путем уменьшения первоначальной стоимости объекта на счете 04.

В зависимости от выбора организации операции на счетах бухгалтерского учета будут отражаться следующим образом:

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Принят к учету объект нематериальных активов	04	80
2	По итогам месяца начислена амортизация по объекту нематериальных активов		
2.1	с использованием счета для учета амортизации	20, 44...	05
2.2	без использования счета для учета амортизации	20, 44...	04

Выбытие нематериальных активов

Выбытие объектов НМА происходит в следующих случаях:

1. Списание объекта нематериальных активов за непригодностью в связи с полной амортизацией и потерей доходных качеств.

Основание для списания - акты передачи нематериальных активов, акты на списание нематериальных активов, протоколы собрания акционеров или участников совместной деятельности, приказы.

2. Продажа нематериальных активов
3. Безвозмездная передача нематериальных активов
4. Внесение объекта нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал других организаций
5. Передача объектов нематериальных активов по договору мены.

При выбытии нематериальных активов в результате продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается с кредита счета учета нематериальных активов в дебет счета амортизации нематериальных активов. Остаточная стоимость списывается в дебет счета прочих доходов и расходов. Туда же относят и все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и суммы НДС по проданным и безвозмездно переданным объектам. Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете прибылей и убытков.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации.

В бухгалтерской отчетности отражаются первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста, иные случаи движения нематериальных активов.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;
- о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет

Несколько отличается учет НМА в целях налогообложения. Обусловлено это регулированием бухучета нормативным актом ПБУ 14/2007, налогового учета – статьями 258 и 259 НК РФ. Различия проявляются:

В оценке объекта НМА. Налоговиками установлены ограничения в определении стоимости объекта при принятии к учету. Налоговый учет НМА не приемлет включения в цену актива регистрационных платежей прав на недвижимость, учитываемых в затратах налогов и суммовых разниц, возникших при расчетах за актив;

В определении срока полезного использования (СПИ) и, соответственно, списании амортизации. В бухучете критерием определения СПИ является предполагаемый срок эффективного использования объекта и получения выгод компанией от его применения, в налоговом – срок действия свидетельства или патента, либо оговоренный соглашением;

В методе начисления амортизации. В бухучете применяются способы линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости НМА пропорционально стоимости выпущенного продукта. В налоговом учете – линейный и нелинейный методы.

Несмотря на перечисленные различия, в компаниях предпочитают одинаково оценивать НМА, и устанавливать идентичные СПИ, что не всегда актуально, но удобно для финансовых работников.

Нематериальные активы в балансе

Нематериальные активы отражаются в балансе в Разделе I «Внеоборотные активы» по строке «Нематериальные активы» (Приказ Минфина от 02.07.2010 № 66н).

3. Учёт материально-производственных запасов (МПЗ).

Материально-производственные запасы - это активы, используемые при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации в течение периода не превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он не превышает 12 месяцев. Они относятся к оборотным средствам предприятия.

Учёт МПЗ регламентирован:

1. ПБУ «Учет материально- производственных запасов» - 5/01 утверждён Приказом МФ РФ № 44Н от 09 июня 2001 года.
- 2.. Методическими указаниями по бухгалтерскому учёту материально - производственных запасов». Утв. МФ РФ Приказ № 119 Н от 28.12.2001 года (в ред. Приказа Минфина РФ от 23.04.2002 N 33н).

С 01.01.2001 г. вступило в силу ПБУ «Учет материально-производственных запасов» 5/01. В соответствии с ним к МПЗ относятся активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция, а также товары, приобретенные или полученные от других юридических или физических лиц и предназначенные для перепродажи, являются частью материально-производственных запасов.

Организации вправе самостоятельно определить единицу измерения МПЗ. Это может быть номенклатурный номер, партия и т.д. в зависимости от характера МПЗ, порядка их приобретения и использования.

Организациям дано право на основании Методических рекомендации (утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н) самостоятельно разрабатывать и утверждать внутренние положения, инструкции, иные организационно - распорядительные документы,

необходимые для надлежащей организации учета и контроля за использованием материально - производственных запасов. В указанных документах устанавливаются:

- ✓ формы первичных документов по приему, отпуску (расходованию) и перемещению материально - производственных запасов и порядок их оформления (составления), а также правила документооборота;
- ✓ перечень должностных лиц подразделений, которым доверено получение и отпуск материально - производственных запасов;
- ✓ порядок осуществления контроля за обеспечением экономного и рационального расходования (использования) материально - производственных запасов в производстве, в обращении, правильным ведением учета, достоверностью отчетов об их расходовании и т.п.

Учет МПЗ предусматривает:

- 1) формирование фактической себестоимости запасов;
- 2) правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;
- 3) контроль за сохранностью запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;
- 4) контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;
- 5) своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;
- б) проведение анализа эффективности использования запасов.

Основные требования к бухгалтерскому учету МПЗ-:

- ✓ сплошное, непрерывное и полное отражение движения (прихода, расхода, перемещения) и наличия запасов;
- ✓ учет количества и оценка запасов;
- ✓ оперативность (своевременность) учета запасов;
- ✓ достоверность;
- ✓ соответствие синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца (но оборотам и остаткам);
- ✓ соответствие данных складского учета и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

Для достоверного учета и контроля за сохранностью МПЗ, организация должна обеспечить:

- 1) наличие должным образом оборудованных складов и кладовых, согласно требованиям действующего законодательства
- 2) размещение запасов по секциям складов, а внутри их по отдельным группам;
- 3) оснащение мест хранения запасов весовым хозяйством, измерительными приборами и мерной тарой;
- 4) применение централизованной доставки МПЗ по согласованным графикам;
- 5) установление порядка нормирования расхода запасов (разработка и утверждение норм, соблюдение норм при отпуске материалов в подразделения организации);
- 6) установление порядка формирования учетных цен на запасы и порядка их пересмотра;
- 7) определение круга лиц, ответственных за приемку и отпуск запасов (заведующих складами, кладовщиков, экспедиторов и др.), за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им запасов; заключение с этими лицами в установленном порядке письменных договоров о материальной ответственности;
- 8) наличие списка лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждаемого руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером (в списке указываются должность, фамилия, имя, отчество и уровень компетенции (тип или виды опе-

раций, по которым данное должностное лицо имеет право принятия решений)).

Все операции по движению (поступление, перемещение, расходование) МПЗ должны оформляться *первичными учетными документами*.

Формы первичных учетных документов утверждаются:

а) Государственным комитетом Российской Федерации по статистике по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации - унифицированные формы первичной учетной документации;

б) соответствующими министерствами и иными органами федеральной исполнительной власти - отраслевые формы;

в) организациями - формы первичных документов для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены унифицированные и отраслевые формы. При разработке и утверждении указанных форм учитывается специфика деятельности этих организаций.

Первичные учетные документы должны включать в себя обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом "О бухгалтерском учете":

Первичные учетные документы должны быть надлежащим образом оформлены, с заполнением всех необходимых реквизитов, и иметь соответствующие подписи.

При отсутствии показателей по отдельным реквизитам в указанных первичных учетных документах соответствующие строки - графы прочеркиваются.

Первичные учетные документы должны быть заранее пронумерованы либо номер ставится при оформлении и регистрации документа. В организации порядок нумерации должен обеспечивать наличие не повторяющихся номеров в течение одного отчетного года.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации.

Документы по учету материалов

Утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 N 71а

№ формы	Название формы
Форма М-2	Доверенность
Форма М-2а	Доверенность
Форма М-4	Приходный ордер
Форма М-7	Акт о приемке материалов
Форма М-8	Лимитно-заборная карта
Форма М-11	Требование-накладная
Форма М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
Форма М-17	Карточка учета

Документы по учету торговых операций (общие)

Утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 N 132

№ формы	Название формы
---------	----------------

Форма ТОРГ-1	Акт о приемке товаров
Форма ТОРГ-2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
Форма ТОРГ-3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
Форма ТОРГ-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
Форма ТОРГ-5	Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика
Форма ТОРГ-6	Акт о завесе тары
Форма ТОРГ-7	Журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары
Форма ТОРГ-8	Заказ - отборочный лист
Форма ТОРГ-9	Упаковочный ярлык
Форма ТОРГ-10	Спецификация
Форма ТОРГ-11	Товарный ярлык
Форма ТОРГ-12	Товарная накладная
Форма ТОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары
Форма ТОРГ-14	Расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли)
Форма ТОРГ-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
Форма ТОРГ-16	Акт о списании товаров
Форма ТОРГ-18	Журнал учета движения товаров на складе
Форма ТОРГ-20	Акт о подработке, подсортировке, перетаривании товаров
Форма ТОРГ-21	Акт о переборке (сортировке) плодоовощной продукции
Форма ТОРГ-23	Товарный журнал работника мелкорозничной торговли
Форма ТОРГ-28	Карточка количественно-стоимостного учета
Форма ТОРГ-29	Товарный отчет
Форма ТОРГ-30	Отчет по таре
Форма ТОРГ-31	Сопроводительный реестр сдачи документов

Оценка материально - производственных запасов

Материально - производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью материально - производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К фактическим затратам на приобретение материально - производственных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально - производственных запасов;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально - производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально - производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально - производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по доведению материально - производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально - производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально - производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально - производственных запасов.

Фактическая себестоимость МПЗ зависит от способа поступления их в организацию:

1) фактическая себестоимость МПЗ при их *изготовлении* самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально - производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

2) фактическая себестоимость МПЗ, внесенных в счет *вклада в уставный (складочный) капитал* организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

3) фактическая себестоимость МПЗ, полученных организацией по *договору дарения* или *безвозмездно*, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

4) Фактической себестоимостью МПЗ, полученных по *договорам мены (бартер)*, предусматривающим оплату *неденежными средствами*, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Фактическая себестоимость материально - производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов, производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

При отпуске МПЗ (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально - производственных запасов (способ ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материально - производственных запасов (способ ЛИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально - производственных запасов производится исходя из учетной политики по учету запасов.

Грамотное применение одного из способов позволяет:

- минимизировать оценку запасов и прибыли (метод ЛИФО в условиях роста цен и ФИФО - в условиях снижения), что в свою очередь уменьшает налогооблагаемые базы,
- максимально оценить запасы и финансовую устойчивость (метод ФИФО в условиях роста цен и ЛИФО - в условиях снижения).

Таким образом, для бухгалтерского учета оптимален метод ФИФО оценки запасов, что в условиях роста цен максимально повысит значение показателей финансового положения, а для налогового учета - ЛИФО позволит получить максимально возможные налоговые экономии.

Оценка материально - производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых или последних по времени приобретений.

Выбытие материалов отражается на счетах следующим образом:

Д 20 (23, 29) К 10 - отпущены материалы в производство

Д 08 К 10 - отпущены материалы на строительство собственными силами

Д 91 К 10 - списаны материалы при реализации (в т.ч. переданы безвозмездно)

Операции по поступлению МПЗ

Поступление МПЗ в организацию осуществляется в следующем порядке:

- а) по договорам купли - продажи, договорам поставки, другим аналогичным договорам в соответствии с действующим законодательством;
- б) путем изготовления материалов силами организации;
- в) внесения в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;
- г) получения организацией безвозмездно (включая договор дарения).

На МПЗ, поступающие по договорам купли - продажи, поставки и другим аналогичным договорам, организация получает от поставщика следующие документы:

- 1) расчетные документы (платежные требования, платежные требования - поручения, счета;
- 2) товарные документы (Товарные накладные, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры и т.п.);
- 3) сопроводительные документы (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и др.).

Организация устанавливает порядок приемки, регистрации, проверки, оплаты расчетных документов на поступающие МПЗ с учетом условий поставок, транспортировки (доставки до организации), организационной структуры организации и функциональных обязанностей подразделений (отделов, складов) и должностных лиц. При этом необходимо:

- ✓ зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов;
- ✓ проверить соответствие данных этих документов договорам поставки (другим аналогичным договорам) по ассортименту, ценам и количеству материалов, способу и срокам отгрузки и другим условиям поставки, предусмотренным договором;
- ✓ проверить правильность расчетов в расчетных документах;
- ✓ оплатить расчетные документы полностью или частично или мотивированно отказаться от оплаты;

- ✓ определить фактические размеры ответственности в случае нарушения условий договора;
- ✓ передать документы в подразделения организации (бухгалтерской службы, финансовый отдел и т.п.) в сроки, предусмотренные правилами документооборота организации.

Для получения МПЗ со склада поставщика или от транспортной организации (организации) уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов.

Оформление доверенностей производится в порядке, установленном действующим законодательством. Доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это учредительными документами, с приложением печати организации,

Доверенность от имени юридического лица, основанного на государственной или муниципальной собственности, на получение или выдачу денег и других имущественных ценностей должна быть подписана также главным бухгалтером этой организации.

Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, недействительна.

Приемка МПЗ от организаций транспорта и связи по количеству и качеству осуществляется с учетом правил, действующих на транспорте и в органах связи соответственно, и условий договоров (купли - продажи, поставки, перевозки груза и т.п.).

Поступившие в организацию снега - фактуры, товарно-транспортные накладные, акты и другие сопроводительные документы на поступившие грузы передаются соответствующему подразделению организации (отделу материально - технического снабжения, складу и т.п.) как основание для приемки и оприходования материалов.

МПЗ в организации должны быть оприходованы своевременно .

При приемке МПЗ подвергаются тщательной проверке в отношении соответствия ассортименту; количеству и качеству, указанным в расчетных и сопроводительных документах.

Порядок и сроки приемки материалов по количеству и качеству устанавливаются нормативными документами:

- Инструкция о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по количеству. Утв. 15.06.65г. № П-6. (в ред. Постановлений Госарбитража СССР от 29.12.73 N 81, от 14.11.74 N 98; с изм., внесенными Постановлением Пленума ВАС РФ от 22.10.1997 N 18);
- Инструкция о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по качеству. Утв. 25.04.66г. № П-7 (в ред. Постановлений Госарбитража СССР от 29.12.73 N 81, от 14.11.74 N 98; с изм., внесенными Постановлением Пленума ВАС РФ от 22.10.1997 N 18).

3.1. Учет материалов

Материалы- предметы, срок полезного использования которых менее 1 года, которые относятся к предметам труда и необходимы для производства продукции, работ, услуг, для хозяйственных нужд организации.

Материалы являются оборотными активами, потребляются в процессе производства, переносят свою стоимость на готовую продукцию.

Классификация материалов:

Группа	Характеристика
Сырье и основные материалы	Образуют вещественную основу готовой продукции. Сырье - ранее не обрабатываемый продукт добывающей промышленности и сельского хозяйства Основные материалы - продукция обрабатывающей про-

	мышленности
Полуфабрикаты собственного производства	Не являются материально-производственными запасами, относятся к незавершенному производству
Покупные полуфабрикаты	Материалы, которые уже подвергались обработке на других предприятиях
Вспомогательные материалы	Добавки, смазочные материалы, возвратные отходы
Тара	Материал, предназначенный для транспортировки и хранения материалов и готовой продукции
Топливо	По агрегатному состоянию: твердое, жидкое, газообразное По целям использования: энергетическое, технологическое, для хозяйственных нужд
Запасные части	Целевое назначение - поддержание механизмов в рабочем состоянии, осуществление ремонтов
Строительные материалы	Целевое назначение - строительство зданий и сооружений
Хозяйственный инвентарь и принадлежности	Средства труда, которые не могут относиться к основным средствам: канцелярские принадлежности и расходные материалы и т.д.

Поступление материалов

Материалы, как правило, поступают в организацию от поставщиков путем приобретения за плату. Также возможно поступление из собственного производства, от учредителей, при демонтаже оборудования, по бартерным операциям и т.д.

На поступающие от поставщиков материалы на основании сопроводительных документов (накладная, счет-фактура) на складе выписывают Приходный ордер (форма № М-4). Сведения из приходного ордера кладовщики заносят в Карточку учета материалов (форма № М-17).

Если при приемке материалов выявлено расхождение фактических данных с указанными в документах (количество, качество и т.д.) или сопроводительные документы отсутствуют (неотфактурованные поставки), то составляется Акт о приемке материалов (форма № М-7), материалы приходуются комиссией по учетным ценам, при этом приходный ордер не оформляется. Сумму излишка материалов относят на увеличение задолженности поставщику или принимают на ответственное хранение, при выявлении недостачи по вине поставщика ему направляется претензия.

Если организация получает материалы на складе поставщика, то экспедитору (шоферу) нужно выписать Доверенность (по форме № М-2 или № М-2а) Поступление материалов на склад из собственного производства оформляют Требованием-накладной (форма № М-11).

После приемки материалов все документы передаются в бухгалтерию.

Материалы в организации должны быть своевременно оприходованы.

При приемке материалы подвергаются тщательной проверке в отношении соответствия ассортименту, количеству и качеству, указанным в расчетных и сопроводительных документах.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары (под материалы) оформляется соответствующими складами, как правило, путем составления приходных ордеров (типовая межотраслевая форма N М-4 утверждена Постановлением Госкомстата России от 30.10.97 N 71а), при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

На основании письма Минфина РФ от 29.10.2002 № 16-00-14/414, вместо приходного ордера, приемка и оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штампа приемки, в оттиске которого содержатся реквизиты:

- номер приходного ордера и дата приемки;
- наименование фирмы и ее подразделения;
- должности и подписи лиц, кто принял и сдал ценности;
- очередной номер приходного ордера.

Такой штамп приравнивается к приходному ордеру.

При перевозке грузов автотранспортом приемка поступающих материалов осуществляется на основе товарно-транспортной накладной, получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между данными накладной и фактическими данными).

При установлении несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, течь жидких материалов и т.д.), приемку осуществляет Комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов.

В случае составления приемного акта приходный ордер не оформляется.

Приемный акт о приемке служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и (или) транспортной организации.

Материалы должны приходоваться в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, в штуках). По этим же единицам измерения устанавливается учетная цена.

Приемные акты и приходные ордера должны, как правило, составляться в день поступления соответствующих материалов на склад или в другие установленные в организации сроки, но не позже сроков, установленных нормативными актами для приемки поступающих грузов.

Недостачи и порча, выявленные при приемке поступивших в организацию материалов, учитываются в следующем порядке:

а) сумма недостач и порчи в пределах норм естественной убыли определяется путем умножения количества недостающих и (или) испорченных материалов на договорную (продажную) цену поставщика. Другие суммы, в том числе транспортные расходы и налог на добавленную стоимость, относящиеся к ним, не учитываются. Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходуются по ценам возможной продажи. Одновременно на эту сумму уменьшается сумма потерь от порчи;

б) недостачи и порча материалов сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости.

Первичными учетными документами по отпуску материалов со складов организации в подразделения организации являются лимитно - заборная карта (типовая межотраслевая форма N М-8), требование - накладная (типовая межотраслевая форма N М-11), накладная (типовая межотраслевая форма N М-15). Образцы указанных форм утверждены Постановлением Госкомстата России от 30.10.97 N 71а.

Лимитно - заборные карты предназначены для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции (выполнения работ и услуг), а также для контроля за соблюдением лимитов. В конце месяца (квартала) лимитно - заборные карты сдаются в бухгалтерскую службу организации.

Списывается израсходованный материал на основании фактического или нормативного расхода по акту на списание материалов, и относятся на затраты (издержки). Учет операций по движению материалов ведется в «карточках учета материалов» ф. М-17. Карточка применяется для учета движения материалов по каждому сорту, виду, на каждый номенклатурный номер. Записи ведутся материально-ответственным лицом на основании пер-

вичных приходно-расходных документов в день совершения хозяйственных операций. После каждой записи выводится остаток. По итогам за месяц на основании карточек составляется оборотная ведомость.

Специфика аптечных учреждений требует выделить в учете материалов:

- вспомогательные материалы;
- сан. спец. одежду;
- ГСМ и запчастей для автомобиля.

Учёт этих материалов требует заполнения дополнительных ведомственных документов.

Аналитический учет

Аналитический учет материалов ведется в местах хранения (на складах) и в бухгалтерии. На складах учет ведут материально ответственные лица на специальных карточках, которые открывают в бухгалтерии на каждое наименование и вид материалов. В карточках материально-ответственные лица отражают операции по поступлению и расходу материалов.

В бухгалтерии аналитический учет ведут одним из способов:

1. *Количественно-суммовой учет*

Записи в карточках учета производятся на основании документов, полученных со склада.

2. *Оперативно-бухгалтерский учет*

В бухгалтерии карточки не ведутся, для учета используют проверенные карточки, заполненные на складах.

3. *Суммовой учет*

Учет ведется в разрезе мест хранения и материально ответственных лиц только в суммовом выражении.

Инвентаризация МПЗ

Инвентаризация начинается с того, что материально-ответственные лица предоставляют расписки о том, что все ценности оприходованы, а выбывшие - списаны, приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию.

Далее члены комиссии проверяют фактическое наличие материалов, результаты заносят в Инвентаризационную опись (форма № ИНВ-3).

На основе данных учета и инвентаризационных описей бухгалтерия составляет Сличительные ведомости инвентаризации товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-19).

В результате инвентаризации может быть выявлена пересортица. В этом случае возможен зачет излишков и недостач по пересортице.

По всем выявленным расхождениям материально-ответственные лица предоставляют письменные объяснения.

Если в ходе инвентаризации выявлены излишки материалов, они приходуются по рыночной стоимости. Недостачи относят на виновных лиц.

Дебет 10 Кредит 91-1 - на сумму излишка

Дебет 94 Кредит 10 - на сумму недостачи

Дебет 73 Кредит 94 - недостача отнесена на виновное лицо

3.1.1. Учет вспомогательных материалов (ВМ)

Для упаковки и оформления лекарств в процессе их изготовления и отпуска, для внутри-аптечной заготовки и фасовки, для обработки рецептурной посуды, поддержания санитарного режима в аптеках используются: этикетки, пробки, капсулы, дезсредства и другие материалы.

Оприходование и учет вспомогательных материалов производится, также как и других материалов. Списываются израсходованные ВМ по «справке о нормативном расходе материалов» АП-53 (ведомственная форма).

Если выдача ВМ происходит по мере текущей необходимости, то материально-ответственному лицу, необходимо вести ведомость выдачи ВМ по наименованию, количеству, цене, сумме. Бухгалтер в конце месяца подсчитывает общий расход и составляет акт на списание.

3.1.2. Учёт санитарной специальной одежды

Санитарно-специальная одежда выдается работникам в порядке, установленным коллективным договором на основе типовых отраслевых норм бесплатной выдачи специальной одежды, утвержденным Приказом Министерства здравоохранения и социального развития от 01.10.2008 № 541н.

Аптечные учреждения на основании этого Постановления обязаны обеспечить своих работников сан-специальной одеждой и средствами индивидуальной защиты. К ним относятся: халаты, колпачки и другие средства защиты по утвержденному перечню. Например, халаты, выдаются по норме 3 халата на 2 года.

Учет в аптеках сан-специальной одежды производится на основании Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, приспособлений, оборудования и специальной одежды, утвержденных приказом Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н.

Прием и оприходование сан-специальной одежды оформляется также как прием материалов в типовых унифицированных документах, утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71 а (см. Учет материалов).

Если сан-специальная одежда не передана в эксплуатацию, а хранится на складе, учет ее движения отражается в карточках по ф. М-17. по каждому наименованию.

Выдача работникам и возврат ими сан-специальной одежды должны отражаться в личных карточках. В ней записывается фамилия, имя, отчество работника, что было выдано, основание для выдачи, срок носки, дату выдачи и роспись получившего сан-специальной одежды.

Специальная одежда, выданная работникам, является собственностью организации и подлежит возврату: при увольнении, при переводе в той же организации на другую работу, для которой выданные им специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления не предусмотрены нормами, а также по окончании сроков их носки взамен получаемых новых.

Спецодежду можно учитывать либо как основные средства, либо в составе МПЗ. Это зависит от срока ее использования. Так, если спецодежда служит более 12 месяцев, то ее нужно включить в состав ОС. При этом не имеет значение, сколько она стоит. А если срок полезного использования спецодежды меньше 12 месяцев, в этом случае ее нужно отнести к материалам. Стоимость спецодежды, учтенной как материалы, списывается сразу на себестоимость (издержки обращения).

3.1.3. Учет горюче-смазочных материалов (ГСМ) и запчастей для ремонта автомобиля

Горючие и смазочные материалы предусмотрены для организаций имеющих собственный или арендованный автотранспорт. При аренде автотранспорта ГСМ учитываются и списываются у арендатора только в том случае, если эти затраты оговорены договором аренды автомобиля. Оправдательным документом для списания ГСМ является путевой лист (типовая ф. № 3 утв. Госкомстатом РФ от 28.11.97г. № 78).

Учет бланков путевых листов осуществляет руководитель или доверенное лицо в «Журнале учета движения путевых листов».

На основании путевых листов подсчитывается пробег автомобиля в километрах. На каждую марку автомобиля в технических документах даны нормы расхода бензина на 100 км пробега. Исходя из пробега и норм расхода, определяется нормативный расход бензина.

Фактический расход бензина ежедневно вносится в накопительную ведомость. Данные нормативного и фактического расхода сопоставляются. Списывается на затраты стоимость бензина по нормативному расходу, сверхнормативный расход списывается за счет прибыли остающейся в распоряжении предприятия.

Налог на добавленную стоимость уплаченный при покупке бензина, возмещается только если ГСМ оплачивались по безналичному расчету и была выписана счет-фактура, СТОИМОСТЬ ГСМ купленных за наличный расчет, по чекам АЗС, полностью относятся на затраты и НДС но ним предприятию не возмещается.

Запчасти, приобретенные по первичным документам на ремонт автомобиля собственными силами списываются на основании «Акта проведения ремонтных работ» или «Акта на списании материалов на текущий ремонт» ф. АП-58. Акт составляется на основании сметы или договора на проведение ремонта и акта приемки отремонтированных объектов. Запчасти могут учитываться либо как основные средства, либо в составе МПЗ. Это зависит от срока полезного использования деталей. Если был проведен капитальный ремонт автомобиля все затраты относятся на увеличение остаточной стоимости автомобиля и затраты возмещаются в процессе амортизации автомобиля.

3.2. Учет товаров. Особенности торговой и производственной деятельности фармацевтических организаций.

Товары являются частью материально - производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи. При поступлении товаров оформляется Акт о приемке товаров (форма № ТОРГ-1). Если количество и качество товаров не совпадает с данными, указанными в сопроводительных документах дополнительно составляется Акт об установленном расхождении (форма № ТОРГ-2).

В основе учета товаров в фарм. организации лежит несколько принципов:

1. по каждому материально ответственному лицу;
2. наиболее целесообразная схема учета:
индивидуальная (попредметная);
натурально-стоимостная;
партионная;
стоимостная.
3. единство оценки товаров при их оприходовании и выбытии (в ценах покупки и ценах продажи при использовании сч.42 «Торговая наценка»);
4. отчетность о наличии и движении товаров МОЛ
5. периодическая проверка путем проведения инвентаризации.

Движение товаров затрагивает два основных хозяйственных процесса:

- Снабжение (поступление)
- Расход (реализация и выбытие).

Для целей **бухгалтерского учета** организация выбирает цену товаров и порядок отражения на счетах из способов:

1. По *покупным* ценам
 - товары учитываются по фактической стоимости (на сч. 41 "Товары");
2. По *продажным* ценам
 - товары учитываются по продажной стоимости (с использованием сч. 42 "Торговая наценка").

Покупная стоимость = цена поставщика (без НДС) + акцизы + таможенные пошлины

Продажная цена = покупная цена + торговая наценка

Торговая наценка = доход организации + сумма НДС.

При этом в зависимости от выбранного способа корреспонденция будет следующей:

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учет по фактической стоимости			
1.1.	Приобретены товары у поставщика	41	60
1.2.	Учтена сумма транспортно-заготовительных расходов	41(44)	60
2. Учет товаров по учетной стоимости			
2.1.	Учтена стоимость товаров поставщика	15	60
2.2.	Учтена сумма транспортно-заготовительных расходов	15	60
2.3.	Учтена стоимость поступивших товаров	41	15
2.4.	Учтена сумма отклонений в стоимости товара	16	15
3. Учет товаров по продажной стоимости			
3.1.	Учтена стоимость товаров поставщика	41	60
3.2.	Учтена сумма посреднического вознаграждения	41	60
3.3.	Учтена сумма транспортных расходов	44	60
3.4.	Установлена сумма торговой наценки	41	42

Налоговый Кодекс РФ требует выделять в учете *реализацию товаров* (работ, услуг) *связанную с основной деятельностью и внереализационные доходы*.

При отражении в учете доходов и расходов организации необходимо учитывать требования Налогового Кодекса и сочетать бухгалтерский и налоговый учет.

Доходом от реализации считается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и приобретенного. Выручка от реализации определяется, исходя из всех поступлений связанных с расчетами за товары (работы, услуги) или иное имущество и имущественные права в денежной или натуральной форме.

Все остальные доходы относятся к внереализационным, их состав изложен в ст. 250 НК РФ.

Расходы принимаются к учету только обоснованные и документально подтвержденные, которые были произведены в отчетном периоде.

Расходы в зависимости от их характера, направлений деятельности предприятия подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные. Налоговый Кодекс РФ дает порядок отнесения затрат к этим расходам.

Учет поступления товара

Поставки товара в фармацевтические учреждения могут осуществляться непосредственно от предприятий изготовителей, от муниципальных аптечных складов, оптовых фирм.

Ассортимент, количество и качество, порядок и сроки отгрузки и другие условия поставки определяются договорами поставки (купли-продажи). Договора должны быть составлены в соответствии с требованиями Гражданского Кодекса.

Организация сама устанавливает порядок приёмки, проверки, регистрации, оплату поступающих товаров с учетом условий поставки и транспортировки. Определяет ответственных за приёмку товара лиц.

Порядок и место приемки товара зависти от способа их доставки. Если товары доставляются транспортом поставщика, то приемка по количеству и качеству товаров производится *непосредственно в аптеке*. Если самовывозом, то полная приемка с проверкой количества и качества *производится на складе поставщика*. Прием товаров отгруженного иногородними поставщиками производится дважды: первый раз - экспедитором от *организации транспорта*, связи по количеству мест и весу брутто (вес с тарой), а второй раз - в самом предприятии материально-ответственным лицом с полной проверкой их количества качества.

Для получения товара от транспортной организации или поставщика уполномоченному лицу выдаётся доверенность установленного образца ф. № М-2 и М-2а. Доверенность применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей. Доверенность в одном экземпляре оформляет бухгалтерия и под роспись выдаёт получателю. Подписывает доверенность руководитель и главный бухгалтер. Срок действия доверенности составляет 15 дней. Доверенность на получение товарно-материальных ценностей в порядке плановых поставок и платежей может быть выдана на 1 календарный месяц. Поставщик при отгрузке товара выписывает аптечному учреждению:

- расчетные документы - счета, платежные требования;
- товарные документы - товарные накладные ф. № Торг-12, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры;
- сопроводительные документы – сертификаты или декларацию соответствия и другие документы, подтверждающие качество.

Приём товаров от организации транспорта производится с учетом правил действующих на транспорте и условий договора поставщика по перевозке груза. Как правило, товар в этом случае принимается по количеству мест и массе брутто, сверка производится по сведениям указанным в транспортных накладных. По результатам сверки составляется «Акт приёмки товара» ф. № Торг -1, при обнаружении недостачи, боя, порчи, брака оформляется «Акт об установленном расхождении по кол-ву и качеству при приёме товарно-материальных ценностей» ф. № Торг - 2 для предъявления претензии поставщику (отправителю). Для предъявления претензий транспортной организации или организации связи, оформляется специальный коммерческий акт в соответствии с правилами действующими в этих организациях.

Прием товара непосредственно в аптеке или на складе поставщика - товары проверяются на основании сопроводительных документов, по наименованиям, количеству и качеству. Приём должен проводиться в соответствии с техническими условиями, инструкциями о порядке приёмки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по качеству и количеству П-6, П-7. Проверяется:

- ✓ маркировка, позволяющая установить завод изготовитель,
 - ✓ номер серии,
 - ✓ номер анализа,
 - ✓ подлинность документов, подтверждающих качество
- и другие сведения.

По количеству и комплектности товар принимается:

- при иногородних поставках в срок до 20 дней;
- для скоропортящихся товаров - 24 часа;
- иногородней поставке до 10 дней;
- импортной не позднее 7 дней со дня прибытия на склад.

Прием подтверждается распиской в товарной накладной (типовая ф. № Торг-12) либо ставится «Штамп приемки» (ведомственная форма утв. приказом МЗ СССР № 14 ф. № АП-1). Если обнаружено расхождение с документами поставщика приёмка приостанавливается, создаются условия для сохранности принимаемого товара. По телефону сообщается поставщику о расхождении и решается вопрос о выезде его представителя или создании комиссии по приёмке товара без представителя поставщика. По результатам приёмки составляется «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приёмке товарно-материальных ценностей» ф. № Торг-2.

Для дальнейшего учета поступивших товаров, методические указания по бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов, рекомендуют один из двух методов:

1 Метод: На основании оборотных ведомостей. Для чего весь товар разносится по карточкам количественно - суммового учёта ф. № Торг-28. По каждому наименованию (номенклатурный номер), в карточках на основании первичных документов отражается движение (приход, расход, остаток) товара. На основании карточек ежемесячно составляются оборотные ведомости товара по местам хранения, затем сводные по организации. Дальнейший учет производится на счетах бух. учета. Данный метод рекомендован для компьютерной обработки документов.

2 Метод: Сальдовый. Заключается в том, что в бухгалтерии не ведется количественный учет товаров в разрезе номенклатуры. Учет же ведется в разрезе групп (товар, тара, материал) только в денежном выражении на счетах бухгалтерского учёта. Метод может быть использован для ручной обработки учетной документации.

По местам нахождения и хранения, поступившие товары по каждому документу учитываются в хронологическом порядке в «Журнале учёта товаров на складе» ф. Торг-18, либо ведётся «Журнал регистрации поступления товаров», ведомственная ф. № АП-5, на основании которых поступление товара отражается в «Товарном отчете». Специфика товара аптечных учреждений, требует дополнительного учета наркотических, психотропных, сильнодействующих и ядовитых, и других препаратов, подлежащих ПКУ, в соответствующих журналах учета.

Помимо учета поступивших товаров в аптеках ведется учет операций, которые увеличивают стоимость товарных запасов, т.е. *прочий документированный приход*. Источники дополнительных запасов и порядок их оприходования представлены в следующей таблице.

Прочий документированный приход.

Источники возникновения дополнительных запасов товаров за счет внутриаптечных операций.	Документальное оформление указанных операций.
1.Перевод в товар тары, вспомогательных и других материалов	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары» (ф. №ТОРГ -13),

2.Оприходование излишков товаров, обнаруженных при инвентаризации.	Акт результатов инвентаризации (форма № АП-48) служит основанием для оприходования излишков в товарном отчете.
3. Дооценка по лабораторно-фасовочным работам, а также взимание тарифа за изготовление экстемпоральной рецептуры, внутриаптечной заготовки, воды очищенной	Справка о дооценке и уценке по лабораторно-фасовочным работам, реализации услуг.
4.Оприходование экстемпоральных ЛФ, снятых с вертушки, годных к использованию	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика (ф. №ТОРГ -4),
5. Дооценка при переоценке товаров в связи с повышением розничных цен	Акт о переоценке товаров (форма №АП-21).

Учет налога на добавленную стоимость (НДС)

В связи с тем, что почти все товары аптечного ассортимента облагаются налогом на добавленную стоимость, возникает необходимость вести в аптечном учреждении и налоговый учет. Исключения составляют аптеки, переведенные на уплату «Единого налога на вмененный доход (ЕНВД)». Эти аптеки не являются плательщиками НДС и не должны взимать и указывать в счетах-фактурах сумму налога. Они не учитывают НДС и не ведут книг покупок и продаж.

Все остальные организации (плательщики НДС) согласно Налоговому кодексу ст. 169 обязаны при продаже (не позднее 5 дней со дня отгрузки) предоставить покупателю счёт - фактуру (форма утверждена постановлением правительства № 189 от 15.03.2001). Счета - фактуры выписывают все предприятия и организации, реализующие товары (работы, услуги) как облагаемые так и не облагаемые НДС. На основании счетов-фактур у продавца начисляется НДС, а у покупателя по счетам-фактурам возмещается сумма налога, если полученный по счетам-фактурам товар оплачен.

Счета-фактуры выписываются в 2-х экземплярах. Порядок составления счетов-фактур регламентирован Налоговым Кодексом ст.169 и Постановлением Правительства № 914 от 02.12.2000г. «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (в ред., Постановлений Правительства РФ от 15.03.2001 N 189, от 27.07.2002 N 575, от 16.02.2004 N 84, с изм., внесенными решением Верховного Суда РФ от 10.07.2002 N ГКПИ 2001-916).

Счета-фактуры, составленные и выписанные с нарушением установленного порядка, не могут являться основанием для принятия покупателем сумм налога к вычету или возмещению.

Регистрация счетов-фактур

Поставщик - регистрирует счета-фактуры в «Книге продаж». Если выручка для целей налогообложения определяется по мере оплаты, то счета-фактуры регистрируют только после того, как товар будет оплачен, а если товар оплачен не полностью, то он регистрируется только на оплаченную сумму.

После регистрации в «Книге продаж» счета-фактуры заносятся в «Журнал регистрации счетов-фактур» (покупатели), подшиваются к нему и хранятся в течение полных 3 лет с даты выдачи.

Покупатель - полученные счета фактуры регистрирует в «Книге покупок» но только после его оплаты. Если товар был оплачен частично, то счета-фактуры регистрируются в «Книге покупок» только на оплаченную сумму.

После регистрации в «Книге покупок» счета-фактуры регистрируются и подшиваются в «Журнале регистрации счетов-фактур» (поставщики) и хранятся полные 3 года с момента получения.

Формы «Книги покупок» и «Книги продаж», а так же порядок их заполнения указаны в приложениях № 2,3 Постановления Правительства № 914 от 02.12.2000г. (в ред. Постановлений Правительства РФ от 15.03.2001 N 189, от 27.07.2002 N 575, от 16.02.2004 N 84, с изм., внесенными решением Верховного Суда РФ от 10.07.2002 N ГКПИ 2001-916).

Учет расхода товара

Основной вид расхода товара в аптеке - это реализация товаров медицинского назначения за наличный и безналичный расчет.

Объем реализации (продажи) товаров (оказания услуг) населению для личного, семейного, домашнего использования называется розничным товарооборотом.

В состав розничного товарооборота также включается продажа товаров организациям (больницам, санаториям), через которые осуществляется совместное потребление товаров. Такая продажа может осуществляться за наличный и безналичный расчет.

Специфика аптечного учреждения предполагает обеспечение населения лекарственными средствами на льготных условиях (бесплатно и со скидкой 50%). Этот отпуск лекарств в дальнейшем возмещается из бюджета. Этот вид лекарственного обеспечения также включается в розничный оборот.

Розничный товарооборот в аптеке включает в себя 4 вида реализации:

1. Реализация товаров медицинского ассортимента населению по рецептам врачей (оборот по амбулаторной рецептуре).
2. Реализация товаров медицинского ассортимента населению без рецептов (оборот по безрецептурному отпуску).
3. Реализация товаров через мелкорозничную сеть (киоски, аптечные пункты).
4. Реализация товаров медицинским и другим организациям.

В аптечных учреждениях осуществляется производственная деятельность - изготовление лекарств по индивидуальным рецептам. Для учета этой деятельности применяются специализированные документы,

Для учета стоимости экстермпоральной рецептуры, используется рецептурный журнал (ф. № АП-65) или квитанции на заказное лекарство (ф. № АП-59). При таксировке экстермпоральных рецептов требуется выделить стоимость медикаментов, очищенной воды, тарифа за изготовление. Необходимо из общей суммы реализации выделить лекарственные средства (ЛС), отпущенные бесплатно и со скидкой 50%.

Все эти показатели отражаются в журнале учета рецептуры ф. № АП-71 . Для обобщения данных по льготному отпуску составляется «Сводный реестр рецептов на льготный отпуск ЛС» (ф. № АП-9) .

Другой вид производственной деятельности - лабораторные и фасовочные работы. Их учет ведется в «Журнале учета лабораторных и фасовочных работ» (ф. № АП-11). В результате округления цен, при их таксировке может произойти уценка либо доценка. Она отражается в специальных графах журнала (АП-11). По итогам за месяц этого журнала составляется «Справка о доценке и уценке по лабораторно-фасовочным работам, реализации работ и услуг» (ф. № АП-12) .

Данные правки отражаются в товарном отчете отдела К производственной деятельности можно отнести изготовление очищенной воды, которая используется для изготовления лекарств населению и лечебным учреждениям. Ее стоимость отражается отдельной строкой в квитанции на заказанное лекарство по индивидуальным рецептам и в «Журнале учета

оптового отпуска и расчетов с покупателями» (ф. № АП-22) , в котором отражается стоимость очищенной воды, отпущенной лечебным учреждениям.

По итогам за месяц эти данные также отражаются в справке (ф. № АП-12) и товарном отчете.

Затраты аптеки по производственной деятельности покрываются за счет взимания тарифа, который устанавливается аптеками самостоятельно в зависимости от фактических затрат.

Стоимость тарифа при таксировке показывается отдельной строкой. Учитывается тариф в тех же документах, где отражается стоимость изготовленных в аптеке лекарств, а по итогам за месяц в справке ф. АП-12 и товарном отчете.

Все расчеты по продаже товаров населению проводятся с использованием контрольно-кассовой техники (Закон РФ от 22.05.2003г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»). Поэтому основными документами подтверждающими факт реализации товаров населению являются кассовые документы. При отпуске готовых лекарств без рецептов первичным документом является кассовый чек. Основанием по учету розничного товарооборота за день служат показания Z-отчета за день кассового аппарата, где в разрезе отделов показана сумма реализации.

Такой же порядок учета выручки принят и в мелкорозничной сети.

При сдаче денег от реализации в кассу аптеки выписывается приходный кассовый ордер, он и служит основанием для учета.

При отпуске ЛС необходимо выделить продажи с НДС 10% и 18%. Для этого могут использоваться многосчетчиковые ККТ, где в разрезе отделов можно пробивать суммы проданного товара по разным ставкам НДС. Итоговые данные о реализации за день отражаются в сводной ведомости «Регистрация розничных оборотов», по итоговым данным которой делаются записи в товарном отчете.

Учет товаров, отпущенных медицинским и другим организациям

Этот вид реализации ЛС относится к **розничному товарообороту**.

Взаимоотношения между аптекой и медицинскими организациями (как двумя хозяйствующими субъектами) оформляются договором, который составляется в соответствии с требованиями Гражданского Кодекса. Первичными документами являются: требования (требование-накладная ф. № АП-16), которые выписывают медицинские организации. Они должны быть подписаны руководителем и скреплены печатью лечебного учреждения.

Согласно условиям оплаты, оговоренным в договоре, аптека выписывает медицинской организации счет, счет-фактуру, товарную накладную (ф. Торг-12). Выписанные счета-фактуры записывается в «Журнал регистрации счетов-фактур» , а счета на оплату в «Регистр выписанных покупателям счетов» ф. № АП-28 .

Для учета взаиморасчетов с покупателями в аптеке ведется «Журнал учета оптового отпуска и расчетов с покупателями» ведомственная форма № АП-22.

В этом журнале на каждого постоянного покупателя отводится отдельная страница (лицевой счет). Реализация разовым покупателям, отражается отдельной строкой в общем лицевом счете в хронологическом порядке по мере отпуска товара. В этом журнале отражается: дата и номер требования, сумма оплаты, номер и дата платежного документа и товарной накладной. Из общей суммы надо выделить стоимость очищенной воды, сумму тарифа и товара с НДС 10%, 18% и без налога. По данным оборота за месяц в этой книге подводятся итоги, которые заносятся в «Оборотную ведомость по лицевым счетам покупателей». Эта ведомость служит для учета взаиморасчетов с покупателями, в ней отражается остаток задолженности на начало месяца, на какую сумму отпущено товара и сумма фактически оплаченная за товары. На основании этих данных определяется дебиторская либо кредиторская задолженность по итогам за месяц.

В процессе хозяйственной деятельности, товары могут не только продаваться, но использоваться для хозяйственных и других нужд аптеки. Документальное оформление этих расходов (*прочий документированный расход*) представлено в таблице.

Прочий документированный расход

Виды расходных операций	Документальное оформление указанных расходов операций
Хозяйственные нужды аптеки	1. Журнал учета расхода медицинских товаров на хозяйственные нужды (форма № АП-13) . 2. Акт о списании средств на хозяйственные нужды (форма №АП-57) . 3. Товарный отчет (форма № АП-25) .
Оказание первой доврачебной помощи	1. Журнал учета медицинских товаров, израсходованных для оказания первой медицинской помощи (форма №АП-14) . 2. Справка об использовании товаров па хозяйственные нужды и оказание первой помощи (форма № АП-15) . 3. Товарный отчет (Форма № АП-25)
Изъятие лекарственных средств для анализа в контрольно-аналитическую лабораторию	1. Акт об изъятие ЛС на анализ 2. Товарный отчет (форма № АП-25)
Уценка по лабораторно-фасовочным работам	1. Журнал учета лабораторных и фасовочных работ (форма №АП-11). 2. Справка о дооценке и уценке (форма № АП-12). 3. Товарный отчет (форма № АП-25).
Перевод товаров во вспомогательные материалы или малоценные предметы	1. Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары (форма № Торг - 13). 2. Товарный отчет (форма № АП-25)
Естественная убыль товаров	1. Расчет естественной убыли товаров (форма № АП-47) . 2. Сличительная ведомость на этиловый спирт, ядовитые, наркотические средства (форма № АП-43). 3. Акт результатов инвентаризации (форма № АП-48).
Товары, пришедшие в негодность	1. Акт о порче товарно-материальных ценностей (форма № АП-20) . 2. Товарный отчет (форма № АП-25).
Переоценка товаров в связи со снижением розничных цен	1. Акт о переоценке товаров (форма № АП-21) . 2. Товарный отчет (форма № АП-25).

По окончании отчетного периода (декада, месяц) материально-ответственные лица в отделах, в мелкорозничной сети итоги движения товара отражают в «Товарном отчете», межведомственная форма № Торг-29 или ведомственной формы № АП-25. Отчет составляется в 2-х экземплярах. Товарные отчеты розничной торговли составляются в розничных ценах.

В *приходной* части показывается поступления товара по каждому документу. В *расходной* части отражается реализация и выбытие товара. По формуле товарного баланса выводятся остатки на конец отчетного периода. Подписывает отчет материально-ответственное лицо и главный бухгалтер. Один экземпляр передается в бухгалтерию, другой - материально-ответственному лицу.

Если аптека самостоятельный хозяйствующий субъект, данные «Товарных отчетов», материально-ответственных лиц и первичных документов служат основанием для отражения на счетах бухгалтерского учета и составления баланса аптечного учреждения.

3.3. Учет тары

Тара - это вид МПЗ, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей. Бухгалтерский учет тары ведется по следующим видам;

- тара из древесины;
- тара из картона и бумаги;
- тара из металла;
- тара из пластмассы;
- тара из стекла;
- тара из тканей и нетканых материалов.

Оценка тары

Тара может приниматься к бухгалтерскому учету одним из способов:

- по фактической себестоимости приобретения (для приобретаемой порожней тары);
- по покупным ценам (для тары, поступающей вместе с продукцией, товарами);
- по учетным ценам (при большой номенклатуре и высокой скорости оборачиваемости тары).

В основном наличие и движение тары учитывается на субсчете "Тара и тарные материалы" счета 10 "Материалы", а в организациях, занимающихся торговой деятельностью и общественным питанием учет ведется на субсчете "Тара под товаром и порожня" к счету 41 "Товары".

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары - тарные материалы (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка корковая и полиэтиленовая, колпачки вязкие, фольга и др.).

Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, судов, автотранспортных и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности погружаемой продукции (товаров), к таре не относятся.

Тара под продукцией (товарами) может совершать однократный или многократный оборот (многооборотная тара).

Тара *однократного* использования (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др.), а также мешки бумажные и из полимерных материалов, использованные для упаковки продукции (товаров), включаются в себестоимость затаренной продукции и покупателем отдельно не оплачиваются.

Договорами поставки продукции (товаров) может предусматриваться использование *многооборотной* тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам продукции (товаров) или сдаче тароремонтным организациям (возвратная тара).

К возвратной таре относятся:

- ✓ деревянная тара (ящики, бочки, кадки и др.),
- ✓ картонная тара (ящики из гофрированного и плоского клеенного картона и др.),
- ✓ металлическая и пластмассовая тара (бочки, фляги, ящики, бидоны, корзины и др.),
- ✓ стеклянная тара (бутылки, банки, бутыли и др.),

- ✓ тара из тканей и нетканых материалов (мешки тканевые, упаковочные ткани, нетканые упаковочные полотна и др.),
- ✓ специальная тара, т.е. тара, специально изготовленная для затаривания определенной продукции (товаров).

Договорами, стандартами и техническими условиями могут предусматриваться особые требования к таре (к упаковке продукции) и условия возврата такой тары.

За некоторые виды многооборотной тары, поставляемой с продукцией (товаром) поставщиком может взиматься с покупателя залог (вместо стоимости тары), который ему возвращается после получения от него порожней тары в исправном состоянии. Взимание залоговых сумм за тару производится в случаях, предусмотренных договорами.

Тара по своим функциям различается на *внешнюю упаковку и непосредственную упаковку*. Непосредственная упаковка характерна тем, что она неотделима от вложенного в нее товара и может быть использована самостоятельно только после расходования этого товара, поэтому она со склада отпускается вместе с товаром (флакон для духов, банки и бутылки для консервов и красок и т.д.). Такая тара берется на учет и подлежит возврату на склад после использования (расходования) вложенных в нее материальных ценностей, если она может быть использована внутри организации или продана.

Наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное и др.), учитывается в бухгалтерском учете торговых организации, как товары.

Вне зависимости от условий приобретения (покупка или изготовление непосредственно в организации) тара принимается к бухгалтерскому учету *по фактической себестоимости*. Фактическая себестоимость приобретаемой тары (кроме тары, поступившей с поставленной продукцией) складывается из всех расходов по ее покупке и доставке в организацию или затрат по ее изготовлению.

Учетные цены устанавливаются организацией самостоятельно, дифференцировано по видам тары (наименованиям, размерам, сортам и т.п.) применительно к порядку, изложенному по материалам в Методических указаниях.

Тара, используемая для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд, т.е. используемая как производственный и хозяйственный инвентарь, учитывается в зависимости от срока службы на счете учета основных средств или на счете учета материалов.

Оформление операций по движению тары

Приемка тары от поставщиков и покупателей, отпуск тары на сторону, а также перемещение тары внутри организации оформляются такими же первичными учетными документами, как по учету материалов.

Тара, пришедшая в негодность вследствие естественного износа поломки (боя) или порчи, оформляется соответствующим актом. Акт составляется Комиссией. Комиссия производит осмотр тары и определяет причины ее непригодности и виновных лиц, допустивших поломку, бой или порчу тары. Списание непригодной тары производится после утверждения акта руководителем организации или лицом, им уполномоченным.

Движение тары отражается в «Карточке складского учета материалов» ф. № М-17 по каждому наименованию, номенклатурному номеру в количественном выражении.

В конце месяца материально-ответственные лица, оформляя товарный отчет ф. № ТОРГ-29, составляют и «Отчет по таре» (ф. № ТОРГ-30), где на основании первичных документов и карточек (ф. № М-17) показывается движение (приход, расход, остатки) в количественном и суммовом выражении по каждому виду тары.

4. Учет денежных средств и безналичных расчетов

Денежные отношения фармацевтических организации складываются из наличных и безналичных расчетов.

Наличные денежные средства поступают в *кассу* предприятия от реализации товаров (работ, услуг). Безналичные расчеты осуществляются с использованием расчетного счета в банке.

4.1. Учет кассовых операций

Рассчитываться с юридическими лицами и частными предприятиями по торговым сделкам за наличный расчет организация имеет право, если сумма сделки не превышает 100 тыс. рублей. Все оставшиеся деньги сверх установленного банком лимита должны быть сданы в банк на расчетный счет, с которого осуществляются безналичные расчеты.

Для осуществления расчетов наличными деньгами предприятие (или часть предприятия) должно иметь кассу. Ведение кассовых операций поручается кассиру либо лицу, выполняющему обязанности кассира по совмещению с отпуском товаров аптечного ассортимента. Руководитель издает приказ о назначении кассира (или исполняющего обязанности кассира) на конкретное лицо, заключает с ним договор о полной материальной ответственности, знакомит кассира с его должностной инструкцией. Кассир или лицо, исполняющее обязанности кассира, обязан знать:

- Закон РФ от 22.05.2003г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»;
- Федеральный закон от 3 июля 2016 г. N 290-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" и отдельные законодательные акты Российской Федерации" (с изменениями и дополнениями)

В организации могут быть:

- операционные кассы для работы с населением, осуществляющие расчеты за купленные товары.
- касса предприятия (учреждения), где старший кассир осуществляет прием денег от кассиров-операционистов; принимает и выдает деньги организациям; ведет кассовую книгу; проверяет правильность оформления кассовых документов. Старший кассир выдает кассирам-операционистам разменные деньги.

В малых предприятиях, не имеющих в штате старшего кассира, обязанности последнего могут исполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя, с заключением договора о материальной ответственности.

Аптечные учреждения могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками, по расчетам предоставленным учреждением. Лимит рассчитывается исходя из среднесуточных поступлений и расхода наличных денег в кассе предприятия за последние 3 месяца. Лимит устанавливается сроком на 1 год, но может быть при необходимости и пересмотрен раньше при предоставлении нового расчета.

Предприятия не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов.

Аптечные учреждения, имеющие постоянную денежную выручку по согласованию с банком, могут расходовать ее, на оплату труда, на закупку ЛС, покупку канцтоваров, оплату ГСМ и т.д.

Предприятия имеют право хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленного лимита только для оплаты труда не свыше 3-х рабочих дней, включая день получения денег в банке.

Документы по учету денежных средств

№ формы	Название формы
форма № КО-1	Приходный кассовый ордер № КО-1
форма № КО-2	Расходный кассовый ордер № КО-2
форма № КО-3	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов № КО-3
форма № КО-4	Кассовая книга № КО-4
форма № КО-5	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств № КО-5
форма № АО-1	Авансовый отчет № АО-1
форма 0402001	Объявление на взнос наличными № форма 0402001
форма АП-31	Акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины
форма АП-30	Акт о снятии показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при сдаче (отправке) контрольно-кассовой машины в ремонт и при возвращении ее в организацию
форма КМ-3	Акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам
форма КМ-4	Журнал кассира – операциониста
форма КМ-5	Журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира - операциониста
форма КМ-6	Справка - отчет кассира – операциониста
форма КМ-7	Сведения о показаниях счетчиков ККМ и выручке организации
форма КМ-8	Журнал учета вызовов технических специалистов и регистрации выполненных работ
форма КМ-9	Акт о проверке наличных денежных средств кассы
Форма № С-09-1	Сообщение об открытии (закрытии) счета

Правила осуществления кассовых операций

Кассовые операции - операции по приему, хранению и расходу наличных денег и денежных документов. Порядок осуществления кассовых операций регламентируется нормативными актами Центробанка РФ.

Работу с кассой осуществляет кассир (в небольших организациях - бухгалтер-кассир), на которого посредством подписания договора о полной материальной ответственности возлагается ответственность за сохранение денег и денежных документов.

Наличные деньги и денежные документы хранятся в кассе - специально оборудованном помещении организации или сейфе.

Работая с наличными деньгами необходимо соблюдать следующие *правила*:

1. Соблюдение лимита остатка кассы

Ежегодно организация обязана предоставлять на утверждение в банк, осуществляющий ее кассовое обслуживание, Расчет сумм лимита (предельно допустимой суммы наличности в кассе на конец дня). Когда лимит не установлен, он признается равным нулю. Ежедневно в случае превышения лимита на конец дня излишек должен быть сдан в банк (кроме 3х рабочих дней для выплаты зарплаты, когда допускается хранение неограниченного количества денег).

2. Использование наличной выручки

Расходование наличной выручки согласовывается с банком и ограничено конкретным перечнем расходов на выплату зарплаты, пособий, премий, командировочные расходы, хозяйственные нужды. Внесение наличных денег из кассы организации на банковские счета других организаций и физических лиц не допускается.

3. Соблюдение предельного размера расчетов наличными между юридическими лицами.

Согласно указанию ЦБ РФ "Об установлении предельного размера расчетов между юридическими лицами" данный предел составляет **100 000 рублей** по одной сделке. Т.е. по договорам, стоимость которых больше указанной суммы, расчеты наличными деньгами запрещены. К расчетам с физическими лицами и индивидуальными предпринимателями данное ограничение не применяется.

4. Применение контрольно-кассовой техники

При продаже товаров, работ, услуг за наличный расчет (или при оплате пластиковыми картами) в установленных случаях должна применяться контрольно-кассовая техника, включенная в Гос. Реестр.

Нарушение правил работы с наличными деньгами влечет административную ответственность должностных лиц организации в размере от 4000 до 5000 рублей и организации как юридического лица - 40000 - 50000 рублей (ст.15.1 КоАП РФ).

Поступление наличных денег в кассу

Наличные деньги поступают в кассу организации:

- с банковских счетов организации;
- от покупателей (выручка от продаж);
- выручка отделов аптеки;
- выручка мелкорозничной сети;
- оплата стоимости проката (если такая услуга в аптеке есть);
- от подотчетных лиц (возврат неиспользованных сумм);
- в оплату за денежные документы;
- от сотрудников организации (возврат займов, возмещение ущерба);
- от учредителей (внесение уставного капитала);
- поступление денег от сторонних организаций;
- все прочие виды поступления.

Операции по поступлению денежных средств в кассу оформляются унифицированным первичным документом - Приходным кассовым ордером (форма КО-1). Бухгалтер выписывает (оформляет на компьютере) 1 экземпляр приходного кассового ордера. Отрывную часть (квитанцию) необходимо заверить печатью и выдать лицу, внесшему деньги в кассу.

Заполнение приходного кассового ордера.

Строка	Содержание
Номер документа	Номер по порядку
Дата составления	Дата получения денег

Дебет	Счет 50
Код структурного подразделения	Заполняют обособленные подразделения организации согласно присвоенным им кодам
Корреспондирующий счет	Счет в кредит которого относится поступившая сумма
Код аналитического учета	Код по системе аналитического учета
Сумма	Сумма поступивших денежных средств (цифрами)
Код целевого назначения	Заполняется, если в кассу поступили деньги в порядке целевого финансирования (в основном для некоммерческих организаций)
Принято от	ФИО физического или наименование юридического лица, вносящего деньги
Основание	Содержание операции по поступлению денег (например: "поступила выручка от продаж", "поступили деньги из банка" и т.д.)
Сумма	Сумма поступивших денег - прописью с большой буквы, пустое место прочеркивается
В том числе	Ставка и сумма (цифрами) налога НДС (если операция не облагается НДС - "без налога НДС")
Приложение	Реквизиты документа (название, номер и дата) по которому поступили деньги (договор, корешок банка, счет-фактура и т.д.)

Выписанный приходный ордер регистрируется в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма КО-3), и подшивается к отчету кассира (отрывной лист Кассовой книги).

Корреспонденция счетов по приходу денежных средств.

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1.	Поступила выручка от реализации за наличный расчет	50	91-1
2.	Поступили деньги с расчетного счета	50	51
3.	Поступили деньги от покупателей	50	62
4.	Возвращен остаток подотчетных сумм	50	71
5.	Поступления от сотрудников организации	50	73
6.	Поступления от учредителей	50	75

Хранение наличных денег в кассе

Согласно Порядку ведения кассовых операций в РФ обеспечение сохранности наличных денежных средств возложено на руководителя организации.

Правила по обеспечению сохранности наличных денег:

1. Помещение кассы должно быть изолировано, во время совершения операции двери кассы должны быть закрыты.

2. В помещение кассы доступ посторонних лиц запрещен.
3. Наличные деньги должны храниться в специальных сейфах и хранилищах, ключи от которых имеются у ограниченного количества лиц (оригиналы у кассира, дубликаты - у директора).
4. Помещения кассы ежедневно опечатываются кассирами.
5. Не допускается хранение в кассе наличных денег, не принадлежащих организации.
6. При транспортировке денег кассир должен быть обеспечен транспортом и охраной.
7. В случае недееспособности кассира приказом руководителя назначается лицо его замещающее, на которое также возлагается полная материальная ответственность.
8. Разрешается заключать договора инкассации с банками и договора страхования со страховыми компаниями.

Все документы, связанные с приходом и расходом денежных средств хранятся в архиве организации 5 лет.

Выдача наличных денег из кассы

Операции по выдаче денежных средств из кассы оформляются унифицированным первичным документом - Расходным кассовым ордером (форма КО-2). Расходный кассовый ордер может быть составлен на одну операцию или на группу однотипных операций (например: на выплату зарплаты оформляется Платежная ведомость и на общую сумму по ведомости выписывается один расходный кассовый ордер).

Заполнение расходного кассового ордера.

Строка	Содержание
Номер документа	Номер по порядку
Дата составления	Дата выдачи денег
Код структурного подразделения	Заполняют обособленные подразделения организации согласно присвоенным им кодам
Корреспондирующий счет	Счет в дебет которого относится выдаваемая сумма
Код аналитического учета	Код по системе аналитического учета
Кредит	Счет 50
Сумма	Сумма выдаваемых денежных средств (цифрами)
Код целевого назначения	Заполняется, если выдаются деньги в порядке целевого финансирования (в основном для некоммерческих организаций)
Выдать	ФИО физического или наименование юридического лица, получающего деньги
Основание	Содержание операции по выдаче денег (например: "выдано в подотчет", "сдана выручка в банк" и т.д.)
Сумма	Сумма выданных денег - прописью с большой буквы, пустое место прочеркивается
Приложение	Реквизиты документа (название, номер и дата) по которому выдаются деньги (заявление сотрудника, квитанция банка, платежная ведомость и т.д.)

Получил	Получатель денег прописью пишет полученную сумму, пустое место прочеркивается
По	Реквизиты документа, удостоверяющего личность получателя денег

Выписанный расходный ордер регистрируется в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма КО-3), и подшивается к отчету кассира (отрывной лист Кассовой книги).

Выдача наличных денег из кассы происходит в следующих случаях:

1. выплата заработной платы и приравненных к ней платежей (премии, отпускные, пособия)
2. выдача денег под отчет сотрудникам организации
3. сдача наличных денег в банк
4. выплаты поставщикам
5. выплаты учредителям
6. оплата транспортных услуг.
7. оплата приобретаемых товарно-материальных ценностей.
8. другие виды расхода.

Основанием для выдачи наличных денег из кассы предприятия (всех форм собственности), как уже говорилось выше, является Расходный кассовый ордер (форма № КО-2) или надлежаще оформленные другие документы при наличии на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера.

Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером и кассиром. Если на прилагаемых к расходному кассовому ордеру документах имеется разрешающая подпись руководителя, подпись его на расходный кассовый ордер не обязательна.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру кассир требует предъявление документа (паспорт или другой документ удостоверяющего личность получателя) записывает его реквизиты в расходный кассовый ордер. Получатель должен своей рукой указать полученную сумму, дату получения и расписаться.

Если выдача денег производится по доверенности, то в тексте ордера после фамилии получателя указывается фамилия исполняющего обязанности лица, которому доверено получение денег.

Оплата труда производится кассиром по платежным ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. В этом случае на титульном листе делаем разрешительную надпись о выдаче денег за подписью руководителя и главного бухгалтера.

Разовые выдачи денег на оплату труда производятся только по расходному кассовому ордеру.

Если в установленный срок, не все работники получили заработную плату, кассир против их фамилии ставит отметку «Депонировано» и составляет «Реестр депонированных сумм». В конце платежной ведомости указывается: фактически выданная и депонированная сумма, подпись кассира. Депонированная сумма сдается в банк.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе предприятия, производится только по расходным кассовым ордерам, выписанным на каждое отдельное лицо.

В централизованной бухгалтерии на общую сумму выданной заработной платы составляется один расходный кассовый ордер, номер и дата которого проставляется на каждой платежной ведомости.

Сдача выручки. Ежедневная выручка от продажи товаров может сдаваться аптеками:

- В объединенные кассы учреждения,
- Инкассатору (по договорам с банком).

Для передачи денег инкассатору кассир должен рассортировать их по купюрам, тщательно пересчитать и уложить в специальную сумку. Одновременно заполняется препроводительная ведомость в трех экземплярах. Один экземпляр ведомости укладывается в сумку вместе с деньгами, сумку опломбируют.

Перед передачей денег кассир или заведующий аптекой должен проверить наличие у инкассатора удостоверения личности. Затем инкассатор расписывается на копии препроводительной ведомости, которая остается в аптеке, получает сумку с деньгами и второй экземпляр препроводительной ведомости и передает кассиру свободную сумку.

- В дневные и вечерние кассы банка (оформляются квитанции банка);
- В отделения связи (квитанции почтового отделения, в которых указывают сумму переводимых денег и стоимость перевода).

На основании вышеперечисленных документов бухгалтер выписывает расходный кассовый ордер.

Выдача денег под отчет на командировочные и другие нужды, а также хозяйственно-операционные расходы, осуществляется из кассы аптеки на основании заявлений работников и распоряжений руководителя, по оформленным расходным кассовым ордерам.

Предприятия могут выдавать наличные деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы в размерах и на сроки, определенные руководителем предприятия в утвержденной учетной политике.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее 3-х рабочих дней, по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения из командировки, предъявить в бухгалтерию отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

К расходному кассовому ордеру, на выдачу денег для оплаты за услуги, приобретение товара и других ценностей за наличный расчет должен быть приложен кассовый и товарный чек подтверждающий факт оприходования денег в организации поставщика

Корреспонденция счетов по выдаче денежных средств из кассы.

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1.	Выплачена зарплата из кассы	70	50
2.	Выдано под отчет на хозяйственный расходы	71	50
3.	Выданы дивиденды учредителям	75	50
4.	Переданы деньги инкассатору	57	50
5.	Оплачена задолженность поставщикам	60	50

Кассовая книга и отчетность кассира

Приходные и расходные кассовые ордера должны быть заполнены четко чернилами или в компьютерном исполнении, подчистки и исправления не допускаются. В приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются документы, которые к ним прилагаются.

Выдача и прием денег по кассовым ордерам производится только в день их составления. Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу регистрируются в «Журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров» (ф. № КО-3).

Регистрация приходных и расходных кассовых ордеров ведется в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма КО-3), предназначенном для контроля за целевым использованием средств.

В случае, если в организации имеется несколько касс, старший кассир (гл.бухгалтер) должен вести Книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма КО-5), в которой фиксируются суммы принятые (выданные) другим кассирам.

Движение наличных денег учитывается в Кассовой книге (форма КО-4). Организация обязана вести одну кассовую книгу, прошнурованную, с пронумерованными листами, опечатанную и заверенную подписями руководителя и главного бухгалтера.

Кассовую книгу ведет кассир. Каждый лист кассовой книги состоит из 2х одинаковых частей, одна из которых заполняется как первый экземпляр, а другая - через копировальную бумагу - как второй. Второй экземпляр отрезается и служит отчетом кассира, к которому в конце дня подшиваются приходные и расходные кассовые ордера вместе с подтверждающими документами. Отчет кассира подлежит проверке главным бухгалтером

В случае, если кассовая книга ведется автоматизировано (на компьютере) она распечатывается по итогам месяца, а в конце года брошюруется, опечатывается и заверяется необходимыми подписями.

Заполнение кассовой книги

Графа	Содержание
Номер документа	Порядковый номер приходного или расходного кассового ордера
От кого получено или кому выдано	ФИО физического или наименование юридического лица сдавшего (получившего) деньги и краткое содержание операции
Номер корреспондирующего счета, субсчета	Номер счета, на котором в корреспонденции со счетом 50 "Касса" отражается движение денег
Приход	Сумма, полученная по приходному ордеру
Расход	Сумма, выданная по расходному ордеру
Итого за день	Общие суммы по приходным и расходным ордерам
Остаток на конец дня	Определяется по формуле: Остаток на начало дня + Приход за день - Расход за день

Денежные документы

Денежные документы - документы, имеющие стоимостную оценку, приобретенные организацией и хранящиеся в его кассе.

На субсчете 50-3 "Денежные документы" учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы.

К денежным документам **НЕ относятся**:

- документы на нематериальные активы (их учитывают на счете 04)
- ценные бумаги (учитываются на счете 58)
- бланки строгой отчетности (учитываются на счете 006)
- выкупленные у акционеров акции (счет 81)

Денежные документы учитываются в сумме фактических затрат на их приобретение.

Приобретение денежных документов может осуществляться за наличный и безналичный расчет.

Оприходованные в кассе денежные документы (путем оформления приходного кассового

ордера) выдаются подотчетным лицам для использования или реализуются сотрудникам организации по льготным ценам (выбытие оформляется расходным кассовым ордером). В кассовой книге движение денежных документов отражается обособленно. Ежемесячно кассир сдает отчет о движении денежных документов.

Инвентаризация кассы

Инвентаризация кассы проводится в соответствии с приказом № 49 Минфина РФ от 13.06.1995 "Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" и Порядком ведения кассовых операций.

Цель инвентаризации - проверка правил хранения наличных денег, оформления первичной и вторичной учетной документации, соответствие остатка в кассовой книге фактическому остатку в кассе.

Проведение инвентаризации обязательно в случаях:

- при смене кассира
- при выявлении недостач и хищений
- перед составлением годовой отчетности.

В остальных случаях сроки проведения инвентаризации устанавливает руководитель организации в Приказе о проведении инвентаризации, также в Приказе назначается комиссия для проведения инвентаризации (представители руководства, бухгалтерии, службы аудита).

Инвентаризация начинается с проверки учетного остатка, отраженного в отчете кассира, фактическому наличию денег в кассе. Если фактический остаток больше учетного, то в кассе имеется излишек, который должен быть признан в составе внереализационных доходов организации. В обратном случае в кассе недостача, которая должна быть взыскана за счет кассира.

По результатам инвентаризации составляется Акт по форме Инв-15, на основании которого в бухгалтерии делают проводки:

Дебет 50 Кредит 91-1 - на сумму излишка

Дебет 94 Кредит 50 - на сумму недостачи

Дебет 73 Кредит 94 - недостача отнесена на кассира.

Приобретение и регистрация ККТ

Контрольно-кассовую технику (ККТ) обязаны использовать организации и индивидуальные предприниматели при приеме наличных денег и оплаты платежными картами за реализуемые товары, работы, услуги.

В новой редакции Федерального закона №54-ФЗ контрольно-кассовая техника определена как «электронные вычислительные машины, иные компьютерные устройства и их комплексы, обеспечивающие запись и хранение фискальных данных в фискальных накопителях, формирующие фискальные документы, обеспечивающие передачу фискальных документов в налоговые органы через оператора фискальных данных и печать фискальных документов на бумажных носителях в соответствии с правилами, установленными законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники» (ст.1.1 Федерального закона от 22.05.2003 №54-ФЗ).

Таким образом, само понятие ККТ стало определяться иначе. С вступившими в силу изменениями под ККТ стали рассматриваться аппараты, которые обязательно имеют фискальный накопитель, передают информацию в налоговые органы о всех расчетах, которые были произведены с их помощью.

Фискальный накопитель в свою очередь представляет собой «программно-аппаратное шифровальное (криптографическое) средство защиты фискальных данных в опломбированном корпусе, содержащее ключи фискального признака, обеспечивающее возможность формирования фискальных признаков, запись фискальных данных в некорректируемом виде (с фискальными признаками), их энергонезависимое долговре-

менное хранение, проверку фискальных признаков, расшифровывание и аутентификацию фискальных документов, подтверждающих факт получения оператором фискальных данных фискальных документов, переданных контрольно-кассовой техникой, направляемых в контрольно-кассовую технику оператором фискальных данных, а также обеспечивающее возможность шифрования фискальных документов в целях обеспечения конфиденциальности информации, передаваемой оператору фискальных данных» (ст.1.1 Федерального закона от 22.05.2003 №54-ФЗ). Фактически фискальный накопитель является аналогом привычной для всех ЭКЛЗ, его назначение — шифрование информации с чеков.

Онлайн касса:

- должна быть снабжена фискальным накопителем ЭКЛЗ-4 иметь встроенный модем и постоянное подключение к сети Интернет, что бы обмениваться данными с ФНС через операторов фискальных данных (ОФД).
- На чеке должно быть указано, какие конкретно товары, на какую сумму и в какое время были проданы с помощью аппарата ККТ, а значит онлайн касса должна иметь доступ к товарно-учетной системе аптеки.

Подключение

Еще один важный вопрос, который нельзя обойти стороной, это подключение онлайн-кассы. Инструкция этого процесса также прописана в нормативных актах и регламентирована законом, поэтому здесь не может быть никаких исключений или двоякого толкования. Достаточно следовать простому алгоритму, чтобы сделать все правильно. И так, первым шагом станет заключение официального договора с оператором фискальных данных (сокращенно ОФД). Это новый участник ваших отношений с контролирующими органами, благодаря которому они будут получать сведения о проведенных сделках в режиме реального времени. ОФД хранят, передают и обрабатывают информацию в соответствии с 54-м Федеральным законом и гарантируют полную конфиденциальность данных. Безопасности уделяется достаточно много внимания, операторы работают на специальном программном обеспечении, которое шифрует информацию. Это практически сводит к нулю шансы похитить её. Существует ряд сложностей, с которыми может столкнуться компания или ИП при выборе оператора фискальных данных. Дело в том, что эта роль отведена не какому-то единому специальному органу, а различным компаниям, которые имеют все необходимые лицензии (в том числе от Роскомнадзора) и обладают техникой, требуемой законодательством. Поэтому нужно с особым вниманием отнестись к выбору ОФД и следовать простым рекомендациям: нужно узнать у потенциального партнера о его технических возможностях, функционале, возможности получать уведомления, контролировать отправляемую информацию. Уточните компетенции подрядчика, не забудьте уточнить, что именно будет входить в стоимость оказания услуг. Совсем нелишним будет требование предъявить все необходимые документы и лицензии, разрешающие осуществлять данный вид деятельности.

После того как ОФД выбран, к нему нужно подключиться. Сделать это очень просто: достаточно перейти на сайт компании и оставить там заявку в специальной форме. После нехитрых манипуляций с вами свяжется менеджер, который ответит на все интересующие вопросы и составит договор для подписания. В некоторых случаях вместо договора организация использует оферту, что также соответствует требованиям закона и в какой-то степени облегчает процесс подписания соглашения. С этого момента все процессы происходят автоматически: сбор, хранение, обработка и передача данных осуществляется выбранным вами оператором. Вам не нужно осуществлять или контролировать вышеперечисленные процессы – этим занимаются профессионалы под наблюдением государства.

Регистрация

После того как вы приобрели новый ККТ или модернизировали старый, заключили договор с оператором фискальных данных, нужно перейти к последнему важному шагу, без

которого никак нельзя обойтись - регистрации онлайн-кассы. Для чего это нужно? Поскольку все данные о совершенных продажах должны регистрироваться государством и быть полностью прозрачными, вы обязаны передавать их в налоговую службу. Если раньше какие-то операции можно было скрывать, то теперь это становится практически невозможным. Уже через секунду после продажи товара или услуги и выдачи чека по онлайн-кассам налоговая будет в полном объеме располагать этой информацией.

Итак, чтобы зарегистрировать свою онлайн-кассу в налоговой, можно воспользоваться двумя способами. Первый – привычный, бумажный, бюрократический. Нужно пойти в ближайшее отделение ФНС с обычным заявлением. Сотрудники службы рассмотрят его в течение трех рабочих дней и зарегистрируют аппарат. Образец заполнения заявления можно найти в Интернете или же в самой Федеральной налоговой службе. Однако для того, чтобы сэкономить время и нервы, лучше воспользоваться вторым способом – зарегистрировать кассу через интернет. Для этого нужно пройти регистрацию на официальном сайте ФНС, войти в личный кабинет и заполнить электронное заявление, в котором следует указать серийный номер вашего кассового аппарата и фискального накопителя. После того как налоговая проверит эти номера и удостоверится в их существовании, она выдаст вам специальный регистрационный номер, который никому нельзя сообщать. Его нужно будет ввести в онлайн-кассу. Делается это везде по-разному, поэтому внимательно изучите инструкцию от производителя ККТ, прежде чем пытаться наугад вводить цифры в поля. Если же вы во всем разобрались и сделали так, как положено, то ваш аппарат сам распечатает отчет о регистрации. В нем будут содержаться специальные данные, которые нужно будет ввести в вашем личном кабинете на сайте налоговой службы в отдельное поле. После того как вы нажмете на кнопку “Готово”, процесс регистрации кассового аппарата будет позади – можно спокойно работать.

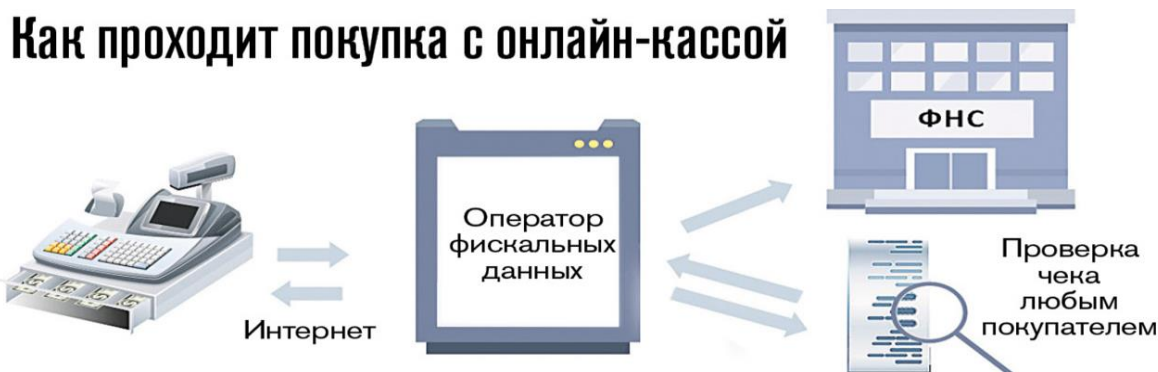
Как это будет работать?

Все кассовые аппараты помимо подготовки и печати чека должны будут передавать данные о каждом чеке по сети Интернет оператору фискальных данных (ОФД). А ОФД затем передаст данные в ФНС.

Сервис оператора фискальных данных:

- Онлайн-передача чеков в ФНС
- Регистрация касс через интернет
- Аналитика по фискальным данным

Конечно, оператор должен обеспечить конфиденциальность полученных данных, их хранение и обязательную передачу в ФНС. А еще ОФД должен позволять всем желающим проверить свой чек.



Кто и как сможет проверить чек?

На каждом чеке будут напечатаны реквизиты для проверки чека и сайт ОФД, через которого этот чек был передан. Зайдя на указанный сайт и введя реквизиты, каждый покупатель сможет проверить свой чек. Если чек не найдется или указанные в нем данные не будут соответствовать действительности, это станет поводом для обращения в ФНС. Получив такой сигнал, налоговая служба сможет принять решение о проведении проверки этого предприятия. Подключиться к такому «народному контролю» сможет любой покупатель.

Кодекс об административных правонарушениях РФ. Новые штрафы за неприменение ККТ

Поправки затронули статью 14.5 о размере штрафов для юридических лиц за неиспользование ККТ с фискальным накопителем или его неверное использование.

Штраф за то, что компания не пробилла чек, теперь устанавливается от суммы покупки и в зависимости от ситуации, составит от 10 тыс. рублей до 30 тыс. рублей. Поправки вступили в силу с 15 июля 2016 г.

Вид нарушения	Размер штрафа для должностных лиц	Размер штрафа для организаций и ИП
Неприменение ККТ	От ¼ до ½ суммы расчета, осуществляемого без применения ККТ, но не менее 10 000 руб.	От ¾ до 1 размера суммы расчета, осуществляемого с использованием наличных денежных средств и (или) электронных средств платежа без применения ККТ, но не менее 30 000 руб.
Повторное неприменение ККТ, сумма расчетов, осуществляемых без ККТ, составила 1 млн руб.	Дисквалификация на срок от 1 года до 2 лет.	Административное приостановление деятельности на срок до 90 суток.
Ненаправление при применении ККТ покупателю кассового чека или БСО в электронной форме либо непередача указанных документов на бумажном носителе покупателю по его требованию	Предупреждение или наложение штрафа в размере 2000 руб.	Предупреждение или наложение штрафа в размере 10 000 руб.
Применение ККТ, не соответствующей требованиям, либо применение ККТ с нарушением установленных законодательством о применении ККТ порядка регистрации ККТ, порядка,	Предупреждение или наложение административного штрафа в размере от 1500 до 3000 руб.	Предупреждение или наложение административного штрафа в размере от 5000 до 10 000 руб.

Наличные расчеты с применением ККТ

Наличные денежные расчеты - произведенные с использованием средств наличного платежа расчеты за приобретенные товары, выполненные работы, оказанные услуги. Основным источником поступления наличных денег в кассу аптек - это население, которое оплачивает стоимость ЛС и других товаров наличными деньгами.

При вводе кассового аппарата в эксплуатацию помимо соответствующих документов на принятие к учету кассового аппарата как основного средства необходимо оформить Акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули (Форма КМ-1). Далее на введенный в эксплуатацию кассовый аппарат открывается Журнал кассира-операциониста (КМ-4), предназначенный для отражения операций по движению денег. В течение рабочего дня кассир принимает деньги от покупателей и одновременно пробивает на кассовом аппарате кассовый чек, которые погашается путем надрыва и выдается покупателю.

Статья 4.7. Требования к кассовому чеку и бланку строгой отчетности (введена Федеральным законом от 03.07.2016 N 290-ФЗ)

1. Кассовый чек и бланк строгой отчетности содержат, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- порядковый номер за смену;
- дата, время и место (адрес) осуществления расчета (при расчете в зданиях и помещениях - адрес здания и помещения с почтовым индексом, при расчете в транспортных средствах - наименование и номер транспортного средства, адрес организации либо адрес регистрации индивидуального предпринимателя, при расчете в сети "Интернет" - адрес сайта пользователя);
- наименование организации-пользователя или фамилия, имя, отчество (при наличии) индивидуального предпринимателя - пользователя;
- идентификационный номер налогоплательщика пользователя;
- применяемая при расчете система налогообложения;
- признак расчета (получение средств от покупателя (клиента) - приход, возврат покупателю (клиенту) средств, полученных от него, - возврат прихода, выдача средств покупателю (клиенту) - расход, получение средств от покупателя (клиента), выданных ему, - возврат расхода);
- наименование товаров, работ, услуг (если объем и список услуг возможно определить в момент оплаты), платежа, выплаты, их количество, цена за единицу с учетом скидок и наценок, стоимость с учетом скидок и наценок, с указанием ставки налога на добавленную стоимость (за исключением случаев осуществления расчетов пользователями, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость или освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на добавленную стоимость, а также осуществления расчетов за товары, работы, услуги, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) налогом на добавленную стоимость);
- сумма расчета с отдельным указанием ставок и сумм налога на добавленную стоимость по этим ставкам (за исключением случаев осуществления расчетов пользователями, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость или освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на добавленную стоимость, а также осуществления расчетов за товары, работы, услуги, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) налогом на добавленную стоимость);

- форма расчета (наличные денежные средства и (или) электронные средства платежа), а также сумма оплаты наличными денежными средствами и (или) электронными средствами платежа;
- должность и фамилия лица, осуществившего расчет с покупателем (клиентом), оформившего кассовый чек или бланк строгой отчетности и выдавшего (передавшего) его покупателю (клиенту) (за исключением расчетов, осуществленных с использованием автоматических устройств для расчетов, применяемых в том числе при осуществлении расчетов с использованием электронных средств платежа в сети "Интернет");
- регистрационный номер контрольно-кассовой техники;
- заводской номер экземпляра модели фискального накопителя;
- фискальный признак документа;
- адрес сайта уполномоченного органа в сети "Интернет", на котором может быть осуществлена проверка факта записи этого расчета и подлинности фискального признака;
- абонентский номер либо адрес электронной почты покупателя (клиента) в случае передачи ему кассового чека или бланка строгой отчетности в электронной форме или идентифицирующих такие кассовый чек или бланк строгой отчетности признаков и информации об адресе информационного ресурса в сети "Интернет", на котором такой документ может быть получен;
- адрес электронной почты отправителя кассового чека или бланка строгой отчетности в электронной форме в случае передачи покупателю (клиенту) кассового чека или бланка строгой отчетности в электронной форме;
- порядковый номер фискального документа;
- номер смены;
- фискальный признак сообщения (для кассового чека или бланка строгой отчетности, хранимых в фискальном накопителе или передаваемых оператору фискальных данных).

3. Кассовый чек, выдаваемый платежным агентом или платежным субагентом при осуществлении деятельности по приему платежей физических лиц в соответствии с Федеральным законом от 3 июня 2009 года N 103-ФЗ "О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами", наряду с реквизитами, указанными в пункте 1 настоящей статьи, должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- размер вознаграждения, уплачиваемого плательщиком (покупателем (клиентом) платежному агенту или платежному субагенту в случае его взимания;
- номера контактных телефонов платежного агента, поставщика и оператора по приему платежей, а также платежного субагента в случае приема платежей платежным субагентом.

4. Кассовый чек, выдаваемый банковским платежным агентом или банковским платежным субагентом при осуществлении деятельности в соответствии с Федеральным законом от 27 июня 2011 года N 161-ФЗ "О национальной платежной системе", наряду с реквизитами, указанными в пункте 1 настоящей статьи, должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование операции банковского платежного агента или банковского платежного субагента;
- размер вознаграждения, уплачиваемого физическим лицом (покупателем (клиентом)), в виде общей суммы, включающей в себя вознаграждение банковского платежного агента или банковского платежного субагента в случае его взимания;
- наименование и место нахождения оператора по переводу денежных средств, а также идентификационный номер налогоплательщика;

- номера телефонов оператора по переводу денежных средств, банковского платежного агента, банковского платежного субагента (в случае его привлечения банковским платежным агентом).
5. Правительство Российской Федерации вправе устанавливать дополнительный обязательный реквизит кассового чека или бланка строгой отчетности - "код товарной номенклатуры", определяемый Правительством Российской Федерации.
 6. Кассовый чек или бланк строгой отчетности, сформированные с использованием контрольно-кассовой техники, применяемой в автоматическом устройстве для расчетов, должны содержать в качестве обязательного реквизита заводской номер такого автоматического устройства для расчетов.
 7. Кассовый чек и бланк строгой отчетности могут содержать реквизиты, не указанные в пункте 1 настоящей статьи, с учетом особенностей сферы деятельности, в которой осуществляются расчеты.
 8. Все реквизиты, содержащиеся на кассовом чеке или бланке строгой отчетности, должны быть четкими и легко читаемыми в течение не менее шести месяцев со дня их выдачи на бумажном носителе.

В случае неясного печатания реквизитов на чеке, невыхода чека или обрыва кассовой ленты, работа на ККТ должна быть приостановлена. Если устранить неисправность силами кассира не удалось, кассир ставит в известность о поломке администрацию. Срочно вызывается мастер из Центра технического обслуживания. Продолжать реализацию товара при выходе из строя ККТ невозможно, это считается, как работа без кассового аппарата. Возобновить работу можно после починки или замене на исправленную резервную ККТ.

В «Книге кассира-операциониста» вышедшей из строя ККТ делается пометка о причине приостановления работы, а так же время окончания работы.

Перечень документов по онлайн-кассе включает:

- данные об изменении регистрационных сведений;
- о регистрации;
- отчетность кассира – операциониста о завершении рабочего дня при закрытии смены;
- открытие смены;
- кассовый отчет о текущем состоянии расчетов;
- оформление БСО по кассе при коррекции – используют с целью редактирования ранее выполненной операции (изменения «задним» числом выполнить нельзя).
- когда есть онлайн – ККМ, вместо чеков используются бланки строгой отчетности «касса».

Составление отчетности кассы может проводиться в двух форматах:

- электронный (не распечатывают, а отправляют клиенту чек на электронный адрес);
- в форме бумажного документа.

Как сдать фискальную отчетность?

С этой целью готовят отчет о закрытии фискального накопителя. Документ подготавливается в личном кабинете и предоставляется при снятии с учета либо перерегистрации.

Снятие с учета онлайн-кассы проводится по заявлению от предпринимателя либо по решению ФНС.

Причинами снятия с учета кассового аппарата могут выступать следующие обстоятельства:

поломка кассы;

кража или потеря;

смена собственника аппарата.

По решению ФНС касса может быть снята с учета при: обнаружении нарушений в использовании; завершение срока действия ключа.

Расчеты с использованием платежных карт

Расчеты с использованием платежных карт относятся к безналичным расчетам с покупателями. Процесс продажи товаров, работ, услуг при оплате с помощью платежных пластиковых карт называется **эквайрингом**.

Чтобы принимать в оплату пластиковые карты необходимо заключить с банком договор эквайринга, в котором оговаривается порядок обеспечения организации техническими средствами (терминалы, импринтеры), авторизации карт и проценты банка.

Расчеты осуществляются следующим образом: кассир вставляет карточку в щель кассового терминала, по каналу связи сообщается номер банковского счета владельца карточки, подтверждается достаточная сумма на счете (авторизация карты) и дается команда на списание денег. Карточка возвращается владельцу.

Продажа оформляется выпиской товарных чеков (слипов), которые прокатываются на специальных устройствах. В слипе указывают: имя держателя карты, номер карты, дата покупки, сумма, тип платежной системы (VISA, Mastercard и другие), адрес организации и другую информацию. Слип заполняется под копируку в 3х экземплярах: первый - покупателю, второй - инкассатору, третий - в бухгалтерию организации вместе с кассовым отчетом. Покупатель расписывается в слипе, его подпись сверяется кассиром с подписью на карте.

Реализация при оплате пластиковыми карточками фиксируется при помощи контрольно-кассовой техники. В свете этого суммы наличных денежных средств, сданных кассиром в конце дня, не совпадают с показаниями счетчика ККТ на сумму выручки от продажи с использованием пластиковых карт. Поэтому сумма выручки, полученной с использованием платежных карт, отражается в графе 13 "сдано (оплачено) по документам" в журнале Кассира-операциониста (форма КМ-4). Заполняя кассовую книгу, бухгалтер на эту сумму не выписывает приходный кассовый ордер, поскольку в этом случае организация не получает наличные деньги, а оправдательным документом станет выписка банка. Сроки инкассации слипов устанавливаются в договоре с банком. К оговоренному сроку в 2х экземплярах составляется реестр слипов: первый передается со слипом инкассатору, второй - с распиской инкассатора - остается в организации. Инкассатор сдает в банк реестры со слипами, на основании которых на расчетный счет организации зачисляются денежные средства. В бухгалтерском учете выручка от продажи с использованием платежных карт принимается к учету как дебиторская задолженность, т.к. денежные средства в кассу не поступают.

В бухгалтерии делают проводку: Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90 "Продажи". Одновременно на субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" списывается себестоимость реализации.

В момент передачи реестра слипов в банк в учете делается проводка: Дебет 57 "Переводы в пути" Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Сумма комиссии банка отражается проводкой: Дебету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит 57 "Переводы в пути".

При зачислении денежных средств на расчетный счет - проводка: Дебет 51 "Расчетный счет" Кредит 57 "Переводы в пути". На сумму комиссии банка: Дебет 91 "Прочие доходы и расходы" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Правильное оформление БСО

Любая организация в обязательном порядке должна корректно заполнять отчеты и контролировать документооборот. Это важно и для ведения внутренней документации в компании, и для внешних пользователей (например, аудиторов).

Для разработки бланков БСО потребуются:

- формы отчетности;
- формы буклетов.

Порядок ведения отчетности по БСО состоит из трех этапов:

Шаг 1 – составление перечня бланков. Онлайн касса, БСО были введены для замены бумажных чековых квитанций. Это могут быть билеты, ваучеры, квитанции и т. д.

Шаг 2 – создание книги учета БСО. Основное требование к этому документу – листы прошиты и содержат нумерацию. Необходимо проставить печать, для исключения ситуаций удаления страниц. Рядом с данными об организации, указать данные ответственного лица с его подписью. В конце книги учета указывается количество страниц в ней, с целью предотвратить выемку или замену листов. *Шаг 3* – корректное заполнение книги с указанием названия и количество всех форм БСО. Предпочтительнее табличное оформление данных. Форма учета стандартна для всех организаций и утверждена приказом Министерства финансов. В регистре указывается количество доступных форм. Ответственное лицо фиксирует движение документов, заверяя подписью каждое событие.

Порядок сдачи отчетности

Касса, онлайн учет и отчетность проводятся в бухгалтерских документах по определенному методу. Суть его в том, что поступления платежей и расходы отражаются в том периоде, в котором они фактически были получены или оплачены соответственно.

Учет наличности – одна из двух форм учета. Согласно второй схеме, выручка и расходы в любой форме отражаются начислениями по мере их возникновения. Небольшие предприятия предпочитают кассовый учет. Это дает представление о реальном состоянии финансов компании. Однако согласно общепринятым принципам бухгалтерского учета метод начисления также должен использоваться.

Онлайн – кассы, отчетность в налоговую претерпели изменения. Взаимодействие предпринимателя и инспекции теперь заключаются в электронном обмене информацией.

Нужен ли Z отчет? До изменений, по окончании рабочего дня, кассиры делали Z – отчет для записи в журнал (форма N КМ-4) и отчеты (форма N КМ-6). Далее эти документы представляли в налоговую службу с целью контроля их доходов. Теперь больше нет необходимости в печатании Z – отчета, обязательному предоставлению его в налоговую службу. Все отчеты хранятся в фискальном хранилище кассового оборудования и отражаются в интернете для ФСН.

Учитывая стремление налоговой службы контролировать онлайн – операции всех предприятий в стране, сейчас планируется реформировать систему отчетности, что повлечет за собой снижение бремени для налогоплательщиков. В результате налогоплательщикам не придется выпускать отчеты. Можно увидеть доходы, подготовленные на сайте налоговой службы, и платить налоги «одним щелчком».

4.2. Учет безналичных расчетов

В процессе торговой и хозяйственной деятельности аптечные учреждения вступают в денежные взаимоотношения с другими организациями, которые осуществляются через банки, т.е. осуществляют безналичные расчеты.

Учет регламентирован:

- Гражданским Кодексом РФ – в его главе 46 «Расчеты» изложены базовые положения обо всех разрешенных формах безналичного обращения;
- Положение о правилах осуществления перевода денежных средств №383-П, которое утверждено 19.06.12г. Банком России. В этом документе дается более подробное описание безналичных форм расчетов, а также требования к платежным документам. Это Положение не противоречит нормам гражданского законодательства.

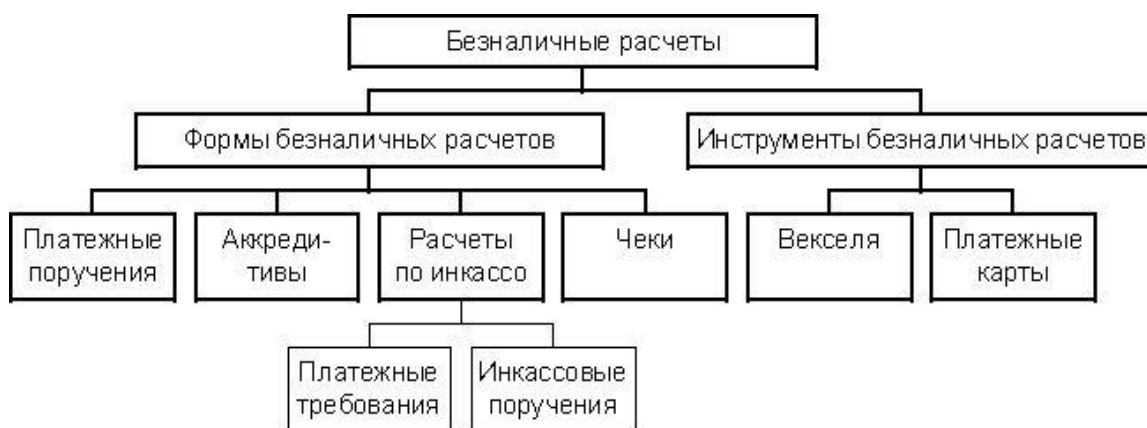
Кроме того, есть еще один нормативный акт, который утвержден Банком России, – Положение об эмиссии платежных карт от 24.12.04г. №266-П. В данном документе рас-

крывается порядок осуществления эквайринга – расчетов с помощью платежных карт за товары и услуги. Эквайринг – своеобразная форма безналичных расчетов, которая доступна, прежде всего, обычным гражданам.

На основании этих трех документов происходит организация и контроль безналичного обращения, которое все быстрее вытесняет наличный оборот. И для этого есть свои причины:

- расчеты через банковские счета редко зависят от времени проведения операции (т.е. от времени суток) и от географии;
- безналичные расчеты обходятся в обслуживании гораздо дешевле, чем наличные платежи;
- кроме того, для организаций более предпочтительны расчеты именно через расчетные счета, поскольку к таким платежам предъявляется намного меньше требований по оформлению, организации и учету, чем к наличному обращению.

В правовой природе существует несколько форм, в которых осуществляются безналичные расчеты.



В соответствии с Положением Банка РФ №383-П к этим формам относятся:

Расчеты с помощью платежного поручения. В этом случае оформляется документ, в котором содержится поручение банку за счет средств плательщика произвести перевод указанной в платежном документе суммы. Перевод осуществляется в сроки и тому лицу, которые указаны в поручении. Такой вариант перевода считается одним из самых простых и традиционных. Действует платежное поручение в течение 10-ти дней, в которые не входит день составления документа. Доступен данный формат расчетов даже обычному гражданину, у которого нет расчетного счета. Неудобство расчетов посредством платежных поручений состоит в том, что если в документе при оформлении допущена ошибка, то она может стать причиной существенной задержки платежа или его отправки не тому получателю средств;

Расчеты посредством аккредитива. Фактически это – специальный счет, который используется только для расчетов по операциям, требующим посредничества банка. Иными словами, аккредитивом называется распоряжение плательщика банку о переводе средств их получателю только при соблюдении последним особых условий, например, поставки товаров, предоставления документов и иных условий. Действие аккредитива простым языком можно описать так: покупатель открывает в своем банке аккредитив и переводит туда стоимость производимой им покупки, но получить эти средства поставщик сможет при условии поставки товара и передачи сопроводительных документов банку, где открыт аккредитив. И тогда банк осуществляет перевод средств. Удобство такой формы расчетов – в защищенности сделки. Но недостаток аккредитива в его дороговизне, в его

обособленности от договора банковского счета (аккредитив открывается отдельно), в участии в переводе средств нескольких сторон: покупателя и поставщика, банка-эмитента (он открывает аккредитив) и банк-исполнителя (он осуществляет исполнение аккредитива). Кстати, часто один банк может быть и исполнителем, и эмитентом; **Расчеты посредством инкассовых поручений или инкассо.** Их специфика в том, что такие расчеты возможны только при наличии у взыскателя (получателя) средств прав на предъявление требований ко счету должника (плательщика). Эти права могут быть предусмотрены законом либо договором, который заключен между держателем счета (должником) и банком. Инкассо по своей сути носит взыскательный характер. Т.е. получатель средств, чтобы взыскать необходимую сумму, должен предъявить банку-держателю счета плательщика необходимые сведения о должнике и его обязательстве. Также инкассовое поручение по своей сути не носит уведомительный характер. О списании средств должник часто узнает только после снятия у него денег. И это способно затруднить проведение должником иных банковских операций из-за нехватки средств на счете;

Расчеты через чековые книжки. Этот вариант условно можно назвать налично-безналичным, поскольку подразумевает списание средств со счета чекодателя на счет чекодержателя или выдачу ему наличных денег. Причем, расчет по чекам производится только при условии, что у чекодателя есть на счету достаточная сумма денег и после подтверждения личности предъявителя чека и подлинности самого чека;

Расчеты в форме прямого дебетования. В этом случае перевод денег производится по требованию их получателя. Для выполнения данного перевода у оператора, который будет выполнять расчетную операцию, должен быть договор с плательщиком и его акцепт (согласие) на реализацию такой операции. Подобные расчеты осуществляются в рамках национальной платежной системы России и при наличии платежной карты. Акцепт держателя карты на списание с нее средств должен быть закреплен в договоре или ином документе, который дополняет договор;

Расчеты в виде перевода электронных денег. В рамках этого вида безналичных расчетов физическое лицо (гражданин) предоставляет оператору для ведения операций денежные средства, как с его личного банковского счета или без такового, так и со счетов организаций и предпринимателей, которые предоставляют средства в пользу данного гражданина. Но это возможно только, если в договоре между физическим лицом и оператором предусмотрено подобное право. Что касается предпринимателей и организаций, то они могут использовать только средства своих банковских счетов. Последние два вида безналичных расчетов регулируются законом «О национальной платежной системе» от 27.06.11г. №161-ФЗ.

Система безналичных расчетов базируется на следующих принципах:

- *принцип законности.* Все безналичные операции строго регламентированы законом и осуществляются только в его рамках;
- *принцип достаточности средств.* Проведение всех расчетных операций должно быть обеспечено необходимой суммой сразу или поэтапно;
- *принцип акцепта.* Это означает, что без согласия или предварительного уведомления держателя счета не могут быть списаны никакие денежные средства, даже если их взыскателем является государство;
- *принцип ведения всех операций на основании договора.* Т.е. обслуживающий банк обязан действовать только в рамках действующего между ним и держателем счета соглашения. За его рамки можно зайти, если будет заключено новое соглашение, которое устанавливает новые правила отношений между банком и собственником открытого у него счета;
- *принцип срочности платежа.* Это означает, что любой производимый с банковского счета платеж должен быть осуществлен в рамках определенных плательщиком временных границ. Если банк позволит допустить нарушение данных сроков, то вина по последующим санкциям с плательщика перекладывается на банк;

- *принцип свободы выбора.* Суть данного принципа заключается в свободе выбора участниками расчетов любой их безналичной формы. И банк не может повлиять на этот выбор.

Любые безналичные расчеты реализуются только при наличии счета, открытого по договору банковского счета.

Чтобы осуществить безналичные переводы плательщики могут открыть:

- текущий счет. Предназначен только для обычных граждан, чтобы они могли совершать переводы и иные безналичные операции, которые не связаны с их предпринимательством;
- расчетный счет. Открывается организациям (исключая кредитные), предпринимателям и гражданам, у которых есть частная практика. Предназначен для целей коммерческой деятельности;
- бюджетный счет. Его используют при ведении операций только с бюджетными средствами, и открывают исключительно юридическим лицам;
- корреспондентский счет – только для банковско-кредитных организаций; депозиты. Эти счета открываются для граждан и организаций с целью извлечения ими со своих свободных средств доходов;
- специальные счета. Их открывают в соответствии с законодательством РФ организациям, гражданам и предпринимателям для совершения определенных операций. Например, залоговый счет, счет платежного агента, клиринговый счет, аккредитив, и т.д.

Все эти счета могут быть открыты в рублях и в валюте иностранных государств.

Расчетный счет

Согласно гражданскому законодательству банковский счет (как минимум один) обязан иметь каждая организация, являющаяся юридическим лицом. Расчетный счет должен быть открыт после государственной регистрации юридического лица.

Для этого организация сдает в банк следующий пакет документов:

- заявление на открытие расчетного счета
- заполненный договор банковского счета (2 экз)
- нотариально заверенные копии учредительных документов (устав, учредительный договор, решение и т.д.)
- нотариально заверенную копию свидетельства о государственной регистрации
- копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе
- карточка с образцами подписей лиц, имеющих право распоряжаться счетом и образцом оттиска печати
- копию информационного письма об учете в органах статистики
- иные документы по требованию банка

Бланки заявления, карточки и договора можно получить в банке. В течение нескольких дней юристы и службы безопасности банка проверяют документы, после чего выносят решение об открытии счета. Если с документами все в порядке, то организация получает подписанный руководством банка договор банковского счета и уведомление об открытии счета в банке.

Об открытии счета банк сообщает в налоговую инспекцию, где ваша организация стоит на учете. При этом организация в течение 10 дней также должна сообщить в налоговую об открытии счета путем представления «Сообщения об открытии(закрытии) счетов».

В случае если организация во время не проинформирует налоговую об открытии счета, ее могут оштрафовать на 5000 рублей (статья 118 НК РФ), а также директора на сумму от 1000 до 2000 рублей (статья 15.4 КоАП РФ).

Валютный счет.

Для открытия валютного счета, необходимо представить в банк такие же документы, как и для открытия расчетного счета, а также справку об открытии расчетного счета. Если организация открывает валютный счет в том же банке, где у нее уже открыт расчетный счет, то потребуются только заявление на открытие валютного счета и заполненный договор валютного счета с банком.

При открытии валютного счета банк открывает текущий валютный счет (предназначенный для учета валюты, находящейся в распоряжении организации) и транзитный валютный счет, который служит для зачисления поступающей на ваш счет валюты. Об открытии валютного счета нужно сообщить в налоговую инспекцию.

Специальные счета.

Как правило, открывают для осуществления операций при определенных формах безналичных расчетов или для совершения операций целевого характера. Источником денежных средств на специальных счетах являются денежные средства, переведенные с собственного расчетного счета или полученные банковские кредиты.

Для открытия специального счета необходимо в обслуживающем банке написать соответствующее заявление и в случае, если деньги перечисляются с расчетного счета, приложить к нему платежное поручение на перевод.

Открытие счета в банке.

Расчетные отношения основаны на обязательствах покупателей оплатить стоимость полученных материальных ценностей, выполненных работ и услуг в установленные сроки, а также на праве поставщика востребовать платеж от покупателя. Четкая организация взаиморасчетов обеспечивается банками.

Для оформления открытия расчетного счета предприятие представляет в банк:

- 1) заявление на открытие счета;
- 2) документ о создании организации (заверенная нотариусом копия учредительного договора).
- 3) подлинный экземпляр устава;
- 4) две карточки с нотариально заверенными образцами подписи директора (распорядителя средств) и главного бухгалтера, с оттиском печати;
- 5) свидетельство о регистрации предприятия и присвоении ИНН в налоговой инспекции (копия);
- 6) копию приказа руководителя предприятия о назначении главного бухгалтера и кассира.

Если аптека пользуется кредитом банка открывается спецсудный счет на который поступает выручка аптеки. Часть ее идет на погашение ссуды (в размере плановых платежей) оставшаяся часть перечисляется на расчетный счет.

Бюджетным организациям в банке открываются текущие счета.

В основном расчеты между организациями осуществляются с *расчетного счета*, на него поступает выручка от реализации товара, авансовые платежи, ссуды банка, наличные деньги из кассы и т.д.

С расчетного счета осуществляются все виды платежей:

- поставщикам за товары;
- платежи за услуги (коммунальные, транспортные, ремонтные и т.д.);
- расчеты с бюджетом по налогам¹ и сборам;
- выдаются наличные деньги на оплату труда, командировочные, хозяйственные и представительские расходы.

Для получения наличных денег, организация подает *заявку (кассовый план)*. Кассовый план позволяет банку планировать отток наличных денег из банка. Кассовый план составляется ежеквартально, до начала нового квартала. Безналичные перечисления с расчетного

счета банк осуществляет на основании распоряжения владельца счета или его согласия на оплату - акцептная форма оплаты.

В некоторых случаях банк осуществляет безакцентные платежи - принудительное перечисление денежных средств по требованию налоговых органов при наличии просроченной задолженности по налогам и сборам. Кроме того, банк имеет право по собственной инициативе списать денежные средства за пользование банковским кредитом и за расчетно-кассовое обслуживание.

При осуществлении безналичных расчетов используются следующие расчетные документы:

- 1) платежные поручения ;
- 2) аккредитивы;
- 3) чеки;
- 4) платежные требования ;
- 5) инкассовые поручения.

Расчетные документы на бумажном носителе оформляются на бланках документов, включенных в Общероссийский классификатор управленческой документации ОК 011-93. Бланки изготавливаются в типографии или с использованием электронно-вычислительных машин.

Расчетные документы на бумажном носителе заполняются с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета, за исключением чеков, которые заполняются ручками с пастой, чернилами черного, синего или фиолетового цвета (допускается заполнение чеков на пишущей машинке шрифтом черного цвета). Подписи на расчетных документах проставляются ручкой с пастой или чернилами черного, синего или фиолетового цвета. Оттиск печати и оттиск штампа банка, проставляемые на расчетных документах, должны быть четкими.

Банк периодически доводит до организации процентные ставки за свои услуги. Расходы по оплате услуг банка относятся на затраты (издержки обращения) организации.

За пользование временно свободными средствами организации банк начисляет определенный процент, в зависимости от остатка денег на его счете. Эти средства относятся к внереализационным доходам организации.

Для получения *наличных денег* банком выдается **чековая книжка**. Чековые книжки бывают лимитированные (с ограничением суммы) и не лимитированные. При получении денег предприятие выписывает установленного образца чек - приказ банку выдать с расчетного счета указанную сумму денег. Чек выписывается главным бухгалтером на кассира или доверенное лицо. Сумма прописью пишется с начала строки с большой буквы. Подписывается главным бухгалтером и руководителем, заверяется печатью. Чек действителен 10 дней со дня выписки.

Для *безналичных платежей* применяется **платежное поручение** - это предписание банку о перечислении указанных сумм поставщикам, бюджету и другим организациям. Печатается платежное поручение в двух экземплярах по строго установленной ЦБ форме. В нем указываются реквизиты плательщика и его банка, реквизиты получателя и его банка, сумма платежа (цифрами и прописью), назначение платежа. На платежном поручении ставится печать организации и подписи руководителя и главного бухгалтера. Отпечатанное, но не сданное платежное поручение действительно в течение 10 дней.

Сдача наличных денег в банк оформляется **расходным кассовым ордером**, для зачисления их на расчетный счет банком оформляется **«Объявление на взнос наличными»**. Сдающий деньги подписывает этот документ. Объявление состоит из трех частей. Верхняя часть остается в банке. Средняя - передается сдающему деньги, прикладывается к расходному кассовому ордеру и служит основанием для подтверждения расхода денег в кассе

организации. Нижняя часть объявления возвращается клиенту вместе с выпиской и подтверждает факт зачисления денег на расчетный счет.

Банк после совершения банковских операции выдает организации *выписку из расчетного счета*. Банковская выписка содержит перечень операции произведенный банком на определенную дату. К выписке прилагаются оправдательные документы по каждой сумме. На документах ставится штамп банка с датой проводки и подписью оператора.

Правила учета

Для учета безналичных операций организации используют счет 51 «Расчетные счета», где аналитика строится по каждому открытому организацией расчетному счету. Все операции отражаются на основании первичных документов, например, на основе платежных поручений, инкассовых поручений, и т.д. А для отражений операций по специальным счетам организациями применяется счет 55 «Специальные банковские счета» с аналитикой по аккредитивам, депозитам, чековым книжкам, и иным аналогичным формам безналичных расчетов. Предприниматели не используют План счетов, но они заносят доходно-расходные операции по банковскому счету в свои Книги учета доходов и расходов. И на основе данных регистров осуществляют расчет налоговой базы. В качестве подтверждения безналичных операций они также используют платежные поручения или по инкассо, мемориальные ордера, и т.д.

Литература.

1. Управление и экономика фармации [Электронный ресурс] / под ред. И. А. Наркевича - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2017. Прототип Электронное издание на основе: Управление и экономика фармации: учебник / под ред. И. А. Наркевича. - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2017.-928 с.
2. Рыжкова М.В. Модель экономического развития аптеки: учебное пособие. - Самара: НОУ ВПО «РЕАВИЗ», 2014. - 100с.
3. Правовые основы фармацевтической деятельности [Электронный ресурс] / В.А. Внукова, И.В. Спичак - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2018. – Прототип Электронное издание на основе: Правовые основы фармацевтической деятельности / В. А. Внукова, И. В. Спичак. - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2018. - 416 с.
4. Фармацевтический маркетинг [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Н.И. Суслов [и др.]— Томск: Томский политехнический университет, 2014.— 320 с.
5. Барышникова Н.С. Финансы организаций (предприятий) [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Барышникова Н.С., Артеменко В.Г.— Электрон. текстовые данные.— СПб.: Проспект Науки, 2017.- 320 с.
6. Новичков В.И. Управленческая экономика. Теория организации. Организационное поведение. Маркетинг [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Новичков В.И., Виноградова И.М., Кошель И.С.— Электрон. текстовые данные.- М.: Дашков и К, 2017.— 132 с.