

Министерство образования и науки Краснодарского края

**Государственное бюджетное образовательное учреждение
среднего профессионального образования
«АРМАВИРСКИЙ МАШИНОСТРОИТЕЛЬНЫЙ ТЕХНИКУМ»
Краснодарского края**



Учебно-методическое пособие

**по МДК 02.02 «БУХГАЛТЕРСКАЯ ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ И
ОФОРМЛЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ»
для студентов средних профессиональных
учебных заведений
по специальности 38.02.01
«Экономика и бухгалтерский учет»
всех форм обучения**

РАССМОТРЕНО:
Цикловой методической комиссией
«Экономика и товароведение»
Протокол № 6
от 15 января 2016 г.
Председатель ЦМК
_____ А.И.Короленко

УТВЕРЖДАЮ:
Зам. директора по УР
_____ Л.А.Тараненко
« ____ » _____ 2016 г.

Учебно-методическое пособие по МДК 02.02 Бухгалтерская технология проведения и оформления инвентаризации соответствует требованиям Федерального государственного образовательного стандарта среднего профессионального образования, утвержденному приказом Министерства образования РФ № 282 от 06.04.2010 г., для подготовки специалистов по бухгалтерскому учету. Методическое пособие содержит теоретический и практический материал по программе МДК 02.02 Бухгалтерская технология проведения и оформления инвентаризации по специальности 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям.)

Материал изложен в доступной форме, содержит образцы первичных документов, таблицы, схемы.

Методическое пособие предназначено для студентов средних профессиональных учебных заведений, изучающих бухгалтерский учет.

Организация-разработчик: **ГБОУ СПО «АМТ» КК**

Автор: **Короленко А.И.**, преподаватель высшей квалификационной категории _____

Рецензенты:

- 1. Крамчанинова Надежда Ивановна,**
преподаватель экономических дисциплин
ГБОУ СПО «АМТ» КК _____
- 2. Безрукова Ольга Александровна,**
преподаватель экономических дисциплин
ГБОУ СПО «АМТ» КК _____

Содержание

Введение	4
1 Инвентаризация. Основные понятия. Правовая база	5
2 Виды инвентаризации. Цели, задачи, сходства и различия проведения инвентаризации	7
3 Технология проведения инвентаризации имущества и обязательств организации	10
4 Первичные документы, используемые в ходе проведения инвентаризации имущества и обязательств	14
5 Учетная политика и отражение инвентаризации	17
6 Инвентаризация отдельных видов имущества и обязательств организаций	18
6.1 Инвентаризация основных средств	18
6.2 Инвентаризация нематериальных активов	23
6.3 Инвентаризация товарно-материальных ценностей	27
6.4 Порядок проведения и отображения результатов инвентаризации материалов	29
6.5 Порядок проведения инвентаризации товаров и отображения результатов	35
6.6 Порядок проведения инвентаризации и отображения результатов готовой продукции	43
7. Инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами	45
7.1 Инвентаризация расчетов с поставщиками	45
7.2 Инвентаризация расчетов с покупателями и заказчиками	48
7.3 Инвентаризация расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами	50
7.4 Инвентаризация расчетов с персоналом организации и подотчетных сумм	51
8. Инвентаризация незавершенного производства, расходов будущих периодов	52
9. Инвентаризация денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности	56
9.1 Инвентаризация кассы	56
9.2 Инвентаризация денежных средств, находящихся на расчетных счетах в банках. Инвентаризация денежных средств, находящихся в пути	64
9.3 Инвентаризация бланков строгой отчетности	66
10 Инвентаризация резервов	68
11 Инвентаризация финансовых вложений	72
12 Порядок оформления результатов инвентаризации	74
13 Ошибки при проведении инвентаризации и их последствия	77
14 Взыскание ущерба. Материальный ущерб и естественная убыль	79
14.1 Естественная убыль и инвентаризации	79
14.2 Хищения. Недостачи. Материальная ответственность. Порча имущества в результате чрезвычайных обстоятельств	82
15 Результаты проведенной инвентаризации и налог на добавленную стоимость	87
16 Инвентаризация и налог на прибыль организации	88
Список нормативно-правовых актов	89
Список используемой литературы	89

Введение

Все явления, происходящие в нашем обществе, находятся в тесной связи и взаимозависимости. Это в полной мере относится и к объектам бухгалтерского учета, которые находятся в постоянном движении. Возможность получить показатели, взаимно связанно отражающие величину хозяйственных средств и их движения в процессе деятельности предприятия, и обеспечивает метод бухгалтерского учета.

Главными задачами бухгалтерского учета являются:

- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с установленными нормами, нормативами, сметами;
- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности организации, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для использования инвесторами, поставщиками, кредиторами, налоговыми и банковскими органами;
- выявление внутрипроизводственных резервов, их мобилизация и эффективное использование, своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности.

Для метода бухгалтерского учета характерным является использование целого ряда приемов и способов, каждый из которых дает возможность получить информацию об отдельных сторонах изучаемого предмета, а в совокупности обеспечивают его сплошное и непрерывное отражение. Он включает отдельные элементы, из которых главными являются: документация, инвентаризация, счета, двойная запись, баланс, отчетность, оценка и калькуляция. Все перечисленные элементы метода бухгалтерского учета представляют собой единую систему. Бухгалтерский учет может выполнить предназначенные ему функции в системе управления производством только в том случае, если он будет применять все эти элементы, во-первых, в совокупности; во-вторых, в последовательности, predetermined методологией сбора, регистрации, систематизации и передачи информации о хозяйственной деятельности предприятия.

Цель инвентаризации имущества - проверка достоверности данных бухгалтерского баланса и отчетности предприятия. Она позволяет в натуральном измерителе сравнить правильность ведения документации всех хозяйственных операций организации, выявить фактическое наличие и качественное состояние имущества предприятия. Нельзя не учитывать, проводя инвентаризацию, такие негативные явления, как хищения, естественную убыль.

На предприятии постоянно происходит смена форм учета средств с товарной на денежную и обратно. Только при сравнении документации с реальным наличием

материальных ценностей можно определить правильно ли ведется бухгалтерский учет и отчетность. Поэтому предприятия всех организационно-правовых форм и видов деятельности обязаны в соответствии с требованиями Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации проводить сплошную инвентаризацию имущества и финансовых обязательств перед составлением годового отчета.

1. Инвентаризация. Основные понятия. Правовая база

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движений путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Его основными задачами являются формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, и ее имуществе, необходимой различного вида пользователям информации. Пользователей такой бухгалтерской информации можно условно разделить на внешних (сторонних) пользователей с прямым финансовым интересом, внешних (сторонних) пользователей с косвенным финансовым интересом и внутренних пользователей.

Внутренние пользователи бухгалтерской организации - это, прежде всего, администрация организации, совет директоров, руководители различных подразделений, различного рода специалисты и т.д.

Внешние (сторонние) пользователи с прямым финансовым интересом - это инвесторы, покупатели, поставщики, кредитные организации и т.д.

Внешние (сторонние) пользователи с косвенным (косвенным) финансовым интересом - это налоговые органы, органы казначейства, органы статистики и т.д.

Каждый из перечисленных видов пользователей бухгалтерской информации заинтересован в своевременном получении сведений, отображающих реальное состояние дел. Однако, как показывает практика, не всегда предоставляемые пользователям данные бухгалтерского учета, в силу различного рода обстоятельств, способны отобразить реальное имущественное и финансовое состояние хозяйствующего субъекта на текущий момент времени.

В соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете», организации для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие состояние и оценка.

«Инвентаризация»:

- с одной стороны, - процедура проверки,

- с другой - способ ведения бухгалтерского учета.

Поэтому, **инвентаризация – это:**

- 1) проверка соответствия данных бухгалтерского учета фактическому положению дел;
- 2) периодическая проверка наличия и состояния материальных ценностей, денежных средств и т.п., принадлежащих кому-либо (учреждению, организации, предприятию и т.п.) путем подсчета, описи.
- 3) способ бухгалтерского учета, представляющий собой регламентную процедуру периодической проверки и документального подтверждения наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации, производимую для подтверждения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
- 4) как элемент учетной политики.

Инвентаризация -- это способ определения фактического наличия товарно-материальных ценностей на предприятии и сверка их с данными учета.

Термин «инвентаризация» происходит от латинского слова «инвентарь» (лат. *inventarium* - роспись, опись) и означает опись имущества (вещественных ценностей и расчетов). Однако в настоящее время в организациях возникли другие новые объекты бухгалтерского учета, которые не имеют натурально-вещественной формы, но подлежат также инвентаризации. К ним относятся нематериальные активы. Поэтому инвентаризация в современных условиях имеет иной смысл, так как инвентаризации подвергаются не только вещественные ценности и расчеты, но и такие новые объекты бухгалтерского учета как: нематериальные активы, ценные бумаги, финансовые вложения в паи, займы, уставные капиталы других организаций.

Понятие «имущество организации», тесно связано с понятием «инвентаризация» и включает в себя не только основные средства и нематериальные активы предприятия, но и производственные запасы, готовую продукцию, финансовые вложения и обязательства, товары, прочие запасы, денежные средства и иные финансовые активы.

Под финансовыми обязательствами организации следует понимать кредиторскую задолженность, кредиты банков, займы, и различного рода резервы.

Основной нормативной базой для проведения инвентаризации имущества и обязательств на сегодняшний момент являются, следующие законодательные акты:

- 1) ФЗ «О бухгалтерском учете», который включает в себя помимо общих положений о бухгалтерском учете, различного рода определений, основные требования к ведению учета, оценке имущества и обязательств организации, но и рассматривает понятие «инвентаризация», определяет случаи, когда процедура проведения инвентаризации является обязательной, а также порядок отображения выявленных в ходе

проведения инвентаризации расхождений между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета;

2) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н, которое определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и предоставления бухгалтерской отчетности, взаимоотношение организации с внешними потребителями бухгалтерской информации, рассматривает порядок оценки и проведения инвентаризации имущества и обязательств организации;

3) Постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» - содержит формы первичной учетной документации оформляемых в ходе проведения инвентаризации;

4) Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 - устанавливают порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов, правила проведения инвентаризации отдельных видов имущества и финансовых обязательств, порядок оформления результатов инвентаризации;

5) Приказ Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. № 20н «Об утверждении положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке» - устанавливает порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при выездной проверке, правила проведения налоговой инвентаризации отдельных видов имущества и финансовых обязательств, порядок оформления результатов инвентаризации.

2. Виды инвентаризации. Цели, задачи, сходства и различия проведения инвентаризации

По обязательности проведения можно выделить **обязательную и инициативную** инвентаризацию имущества и обязательств организации.

Обязательная инвентаризация проводится в случаях и сроки, установленных действующим законодательством Российской Федерации.

Проведение инвентаризации для организаций является обязательной процедурой, в таких случаях как:

- передача государственного или муниципального имущества в аренду, его выкуп, продажа, а также преобразование;
- составление годовой отчетности организации;
- выявление фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества предприятия;

- смена материально ответственных лиц (независимо от причин смены);
- реорганизация или ликвидация организации;
- стихийные бедствия, пожары, и иные чрезвычайные ситуации;
- иные случаи, предусмотренные действующим законодательством Российской Федерации.

В соответствии с действующим законодательством, для некоторых видов имущества организации установлены сроки инвентаризации:

- для основных средств допускается проведение инвентаризации один раз в три года,
- библиотечных фондов - один раз в пять лет,
- в районах Крайнего Севера, и в приравненных к ним местностях допускается проведение инвентаризации товаров, сырья и материалов в период их наименьших остатков.

В учетной политике организации необходимо закрепить сроки и периодичность проведения инвентаризации имущества, если необходимо разработать различные инструкции.

Инициативная инвентаризация осуществляется в соответствии с решением руководства организации на основании действующего законодательства, разработанной учетной политики, а также различных внутренних инструкциях.

Инвентаризация имущества и обязательств предприятия может происходить, как по инициативе внутренних пользователей бухгалтерской информации - руководителя предприятия, так и по инициативе внешних (сторонних) пользователей бухгалтерской информации с косвенным интересом - налоговой инспекции. Поэтому, в зависимости от того, кто является инициатором проведения инвентаризации принято выделять бухгалтерскую и налоговую инвентаризацию имущества и обязательств организации.

Бухгалтерская инвентаризация имущества и обязательств организации производится в соответствии с принятой предприятием учетной политикой, а также на основании приказа руководителя. Данный приказ регламентирует порядок и сроки проведения инвентаризации.

Налоговая инвентаризация имущества осуществляется на основе приказа утвержденного руководителем государственной налоговой инспекции или его заместителем. Перечень имущества и сроки проведения проверки определяются также в соответствии с этим приказом.

Основной целью проведения налоговой инвентаризации является выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению, сопоставление фактического наличия имущества с данными

бухгалтерского учета, проверка полноты отражения в учете обязательств. Порядок и сроки проведения такой инвентаризации, состав инвентаризационной комиссии регламентируются распоряжением руководителя государственной налоговой инспекции (его заместителя) по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств.

Бухгалтерская инвентаризация имущества и обязательств организации может быть **плановой и неплановой.**

Плановая бухгалтерская инвентаризация, осуществляется на основании заранее составленного графика проведения инвентаризации, утвержденного приказом руководителя предприятия и учетной политики предприятия. Такая инвентаризация может проводиться ежегодно, ежеквартально, ежемесячно, в зависимости от размеров предприятия и сферы деятельности. Следует отметить, что перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, организации в обязательном порядке обязаны проводить плановую инвентаризацию имущества и обязательств в полном объеме. Такая ежегодная инвентаризация должна проводиться организацией не ранее 1 октября отчетного года.

Любая плановая бухгалтерская инвентаризация проводится на первое число месяца, так как именно на эту дату должно выводиться сальдо всех счетов бухгалтерского учета. Но законодательными актами данный вопрос не регламентируется, поэтому в случае необходимости, инвентаризация может проводиться на любую необходимую дату.

Основная задача плановой инвентаризации - выявление фактического наличия имущества организации, сопоставление данных о фактическом наличии имущества с данными бухгалтерского учета, проверка полноты отражения в учете всех обязательств предприятия.

Неплановая инвентаризация, производится, как правило, для проверки добросовестности выполнения своих обязанностей материально-ответственными лицами. Главная задача неплановой инвентаризации - выявление фактов хищения, обвесов, обмеров со стороны ответственных лиц, а также разработка мероприятий по недопущению в будущем таких нарушений. Для ее проведения, также необходим приказ руководителя.

Выделяют **сплошную и выборочную** инвентаризацию имущества организации.

Сплошная инвентаризация предусматривает проверку всех, без исключения, основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, производственных запасов, готовой продукции, товаров, денежных средств, прочих финансовых активов, кредиторской задолженности, банковских кредитов, займов, резервов и т.д.

Выборочная инвентаризация предусматривает проверку только какой-либо части имущества или обязательства организации.

Инвентаризации подлежит все принадлежащее организации имущество, независимо от его местонахождения, а также все виды финансовых обязательств. Инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (например, находящиеся на ответственном хранении, арендованные или полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам. Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственному лицу.

Выделяют **документальную и натуральную инвентаризации**.

Документальная инвентаризация заключается в проверке наличия и правильности оформления документов, подтверждающих наличие имущества или обязательства (как правило, используется при проведении инвентаризации нематериальных активов, дебиторской и кредиторской задолженности организации).

Натуральная инвентаризация заключается в проведении проверки непосредственного наличия объектов, путем проведения процедур подсчета, взвешивания или обмера (как правило, используется в ходе проведения инвентаризации объектов основных средств, товарно-материальных ценностей и т.д.).

3. Технология проведения инвентаризации имущества и обязательств организации

В соответствии с Методическими указаниями № 49, **главными целями проведения бухгалтерской инвентаризации имущества и обязательств организации являются:**

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Поэтому всю процедуру проведения бухгалтерской инвентаризации имущества и обязательств организации можно условно разделить **на три этапа:**

- **подготовительный;**
- **этап проведения натуральной и документальной проверки**, путем пересчета, взвешивания, обмеров, составления описи имущества организации;
- **заключительный этап** - этап сопоставления данных бухгалтерского учета и результатов проверки, а также оформления полученных результатов в виде сличительных ведомостей.

Подготовительный этап включает в себя составления приказа о порядке и сроках проведения инвентаризации, подготовке перечня имущества и обязательств, проверяемых

в ходе проведения инвентаризации, разработку внутренних инструкций, получение расписок о материально ответственных лиц и определение остатков имущества и обязательств по данным бухгалтерского учета.

Приказ о проведении инвентаризации заполняется по **форме ИНВ-22** и утверждается руководителем организации. В приказе утверждаются виды имущества и обязательств, подлежащих проверки, состав инвентаризационной комиссии, ее председатель, устанавливаются сроки проведения инвентаризации. Пример заполнения формы ИНВ-22 показан в Приложении А.

Составленный приказ должен быть зарегистрирован в журнале учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации по утвержденной постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 **унифицированной форме № ИНВ-23 «Журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации».**

Для проведения инвентаризации в организации необходимо создать постоянно действующую инвентаризационную комиссию, и назначить ее председателя. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств могут создаваться рабочие инвентаризационные комиссии. Но, как правило, в случае если объем работ невелик, допускается наличие только ревизионной комиссии, тогда проведение инвентаризаций возлагается только на нее. Состав данной комиссии, также как и рабочей инвентаризационной комиссии, утверждается приказом руководителя.

В состав инвентаризационной комиссии могут быть включены представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, такие специалисты как, инженеры, экономисты, техники и т.д. Также в состав инвентаризационной комиссии могут входить представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Главная задача инвентаризационной комиссии - обеспечение полноты и точности внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

При проведении инвентаризации необходимо присутствие всех заявленных в приказе членов комиссии, в противном случае, отсутствие хотя бы одного из них может являться основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Прежде чем приступить к началу второго этапа проведения инвентаризации членам назначенной комиссии, необходимо получить последние, к началу проведения инвентаризации, приходные и расходные документы, отчеты о движении материальных

ценностей и денежных средств, опломбировать места хранения товарно-материальных ценностей, имеющие отдельные входы и выходы. Необходимо осуществить проверку исправности всех весоизмерительных приборов, которые будут использованы в ходе проведения проверки.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам).

Материально ответственные лица предоставляют расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию, отражены в бухгалтерских регистрах или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества. Пример оформления расписки представлен в Приложении Б.

Материально ответственные лица в состав постоянно действующей инвентаризационной комиссии входить не могут, однако второй этап проведения инвентаризации (этап проведения пересчета, взвешивания, обмеров, составления описи имущества организации) должен проводиться под их непосредственным наблюдением.

Второй этап заключается в проведении проверки фактического наличия имущества и реальности учтенных финансовых обязательств. Определение фактического наличия имущества при инвентаризации осуществляется путем проведения обязательного подсчета, взвешивания, обмера. Все полученные в ходе проведения проверки результаты, записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации, которые составляются не менее чем в двух экземплярах. Данные описи подписываются всеми членами комиссии.

К порядку оформления инвентаризационных описей предъявляются следующие обязательные для исполнения требования:

- описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом;
- в случае заполнения описи ручным способом возможно использование как чернил, так и шариковой ручки. Заполнять опись необходимо четко и ясно, без помарок и подчисток;
- на каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны;

- исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей;

- в описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

Если объем номенклатуры товарно-материальных ценностей, подлежащих инвентаризации на предприятии значителен, допускается видоизменение унифицированной формы описи.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Операции по приему и отпуску товарно-материальных ценностей на момент проведения инвентаризации необходимо приостановить, однако, если из-за различного рода технологических и производственных причин это сделать невозможно, отпуск будет произведен материально-ответственным лицом в присутствии членов комиссии с занесением отпускаемых ценностей в отдельную инвентаризационную опись.

В таком же порядке будет произведено и оприходование поступивших товарно-материальных ценностей.

3) На заключительном этапе проводится анализ полученных в ходе проведения инвентаризации данных. Такой анализ включает в себя следующие направления:

- сопоставление данных полученных в ходе инвентаризации, зафиксированных в инвентаризационных описях и актах с данными бухгалтерского учета;

- выявление в результате проводимого сопоставления расхождений, составление сличительных ведомостей;

- определение причин возникновения, а также оценка, выявленных по итогам проводимой проверки расхождений;

- подготовка предложений по отражению в бухгалтерском учете результатов проведенной инвентаризации имущества и обязательств организации.

Инвентаризационные описи, заполняемые в ходе проведения проверки, передаются в бухгалтерию предприятия, которая сравнивает фактические остатки имущества с данными бухгалтерского учета, составляется сличительная ведомость. Все выявленные суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в

сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

В соответствии с инструкцией для оформления результатов полученных в ходе проведения инвентаризации могут использоваться единые регистры, объединяющие в себе показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей. На ценности, находящиеся на ответственном хранении, арендованные, т.е. не принадлежащие организации, но числящиеся по данным бухгалтерского учета составляются отдельные сличительные ведомости.

Сличительные ведомости могут быть составлены либо вручную, либо с использованием средств вычислительной и другой организационной техники.

Все результаты, полученные по итогам проведенной инвентаризации следует отражать в бухгалтерском учете и отчетности организации непосредственно того месяца, в котором она была проведена.

Если, будет выяснено, что членами инвентаризационной комиссий вносились в описи заведомо ложные сведения о фактических остатках материальных ценностей, с целью скрытия недостат и хищения имущества организации - результаты инвентаризации будут считаться недействительными, а члены инвентаризационной комиссии могут быть привлечены к ответственности в установленном действующим законодательством порядке.

4. Первичные документы, используемые в ходе проведения инвентаризации имущества и обязательств

В ходе проведения инвентаризации имущества и обязательств организации могут использоваться следующие формы документов:

1. **ИНВ-1** «Инвентаризационная опись основных средств» - заполняется при формировании данных об основных средствах, полученных в ходе проведения процедуры инвентаризации. Составляется, как правило, в двух экземплярах, один для бухгалтерии, второй - передается материально ответственному лицу. Если необходимо экземпляров описи может быть больше (например, если основные средства приняты по договору аренды третий экземпляр описи передается арендодателю).

2. **ИНВ-1а** «Инвентаризационная опись нематериальных активов» - используется при формировании данных о нематериальных активах организации, полученных в ходе проведения инвентаризации. Составляется в двух экземплярах, один передается бухгалтерской службе предприятия, второй - передается материально ответственному лицу.

3. **ИНВ-2** «Инвентаризационный ярлык» - заполняется в случае проведения проверки наличия материальных ценностей на складе организации, когда возможность проведения инвентаризации в течение одного дня отсутствует. Составляется в одном экземпляре.

4. **ИНВ-3** «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей». Для формирования этой инвентаризационной описи используются данные формы ИНВ-2 «Инвентаризационный ярлык». Опись используется для отображения сведений о фактическом наличии товарно-материальных ценностей на предприятии. Составляется в двух экземплярах.

5. **ИНВ-4** «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных» - используется для оформления инвентаризации стоимости отгруженных товарно-материальных ценностей. Данный акт составляется в двух экземплярах.

6. **ИНВ-5** «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение». Опись используется, если у организации имеются товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение, в ходе проведения их инвентаризации. Опись составляется в двух экземплярах.

7. **ИНВ-6** «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути». Используется, если необходимо выявить стоимость и количество товарно-материальных ценностей, находящихся в пути в период проведения инвентаризации. Акт составляется в двух экземплярах.

8. **ИНВ-8** «Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них».

9. **ИНВ-8а** «Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях».

10. **ИНВ-9** «Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них».

Акты по форме **ИНВ-8**, **ИНВ-8а**, **ИНВ-9** применяются при инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них, драгоценных металлов, природных металлов и изделий из них. Составляются в двух экземплярах.

11. **ИНВ-10** «Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств» - применяется при проведении инвентаризации незаконченных ремонтов оборудования, зданий, машин и т.д. Составляется в двух экземплярах.

12. **ИНВ-11** «Акт инвентаризации расходов будущих периодов» - используется в ходе проведения инвентаризации расходов будущих периодов. Составляется в двух экземплярах.

13. ИНВ-15 «Акт инвентаризации наличных денежных средств» - используется в ходе проведения проверки наличных денежных средств. Акт составляется в двух экземплярах.

14. ИНВ-16 «Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности» - используется для отражения результатов инвентаризации фактического наличия, ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности и выявления количественных расхождений их с учетными данными. Составляется в двух экземплярах.

15. ИНВ-17 «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами» - применяется для оформления результатов инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами инвентаризационной комиссии на основании выявления по документам остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй - остается в комиссии.

16. Приложение к форме № ИНВ-17 «Справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами».

17. ИНВ-18 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств».

18. ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей».

Сличительные ведомости по форме ИНВ-18 и ИНВ-19 применяются для отражения результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, готовой продукции и прочих материальных ценностей, по которым выявлены отклонения от данных учета. Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй - передается материально ответственному (ым) лицу (лицам).

19. ИНВ-22 «Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации» (Приложение А).

20. ИНВ-23 «Журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации».

21. ИНВ-24 «Акт о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей».

22. ИНВ-25 «Журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций».

23. ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией». Используется для оформления проведения инвентаризаций и контрольных проверок правильности проведения инвентаризации.

Первичные документы, используемые в ходе проведения инвентаризации имущества и обязательств представлены на сайте справочно-поисковой системы «Гарант» (СПС Гарант) в электронном виде. Режим доступа: garant.ru – строка поиска: Формы первичной учетной документации в форматах Microsoft Word и Microsoft Excel (подготовлено экспертами компании «Гарант»).

5. Учетная политика и отражение инвентаризации

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» 1/2008 № 106н, под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

При утверждении руководителем организации учетной политики, помимо рабочего плана счетов бухгалтерского учета, форм первичных документов, методов оценки активов и обязательств, утверждается и порядок проведения инвентаризации.

Данный порядок, прежде всего, зависит от масштаба организации, количества видов деятельности, общего объема имущества и обязательств организации, специфики организации складского учета и т.д.

В ходе разработки своей учетной политики организации необходимо рассмотреть ряд вопросов относительно инвентаризации имущества.

1) Согласно положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденному приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 организация должна установить периодичность проведения инвентаризаций.

2) Определить перечень собственных форм документов в ходе проведения инвентаризации, если они не предусмотрены Постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

Если на предприятии разработаны свои внутренние инструкции, положения, приказы, касающиеся порядка проведения инвентаризации или отражения результатов, полученных в ходе проведенной проверки, в учетной политике, необходимо сделать на них ссылку.

6. Инвентаризация отдельных видов имущества и обязательств организаций

6.1. Инвентаризация основных средств

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается 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 и предназначенный для выполнения определенной работы. Каждому из объектов основных средств при принятии к бухгалтерскому учету присваивается свой инвентарный номер.

Основные средства могут поступать в организацию в результате их приобретения за плату, по договору мены, на безвозмездной основе, в качестве вклада учредителей в уставный капитал, в результате строительства и другими путями не противоречащими действующему законодательству. К бухгалтерскому учету основные средства принимаются по первоначальной стоимости.

С момента поступления основного средства и до момента его ввода в эксплуатацию учет основного средства будет осуществляться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражено поступление основных средств в организацию.

При вводе в эксплуатацию объекта основных средств делается следующая проводка:

Дебет 01 «Основные средства» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» - введены в эксплуатацию объекты основных средств.

После того, как объект основного средства введен в эксплуатацию с 1-го числа следующего месяца необходимо будет начислить амортизацию, в соответствии с выбранным способом.

Объект основных средств может быть введен в эксплуатацию только на основании приказа руководителя. Бухгалтерская служба предприятия подготавливает Акт приема-передачи основных средств по формам № ОС-1 «Акт о приеме передачи основных средств (кроме зданий, сооружений)», № ОС-1а «Акт о приеме-передачи здания (сооружения)», № ОС-2 «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств», если же одновременно вводятся в эксплуатацию несколько объектов, то используют форму

№ ОС-16 «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)»).

Введенные в эксплуатацию объекты основных средств учитываются в инвентарных карточках по формам № ОС-6, № ОС-6а. На небольших предприятиях может использоваться инвентарная книга по форме № ОС-6б.

Списание объектов основных средств оформляется следующими первичными документами: «Акт о списании объекта основных средств» (форма ОС-4), «Акт о списании автотранспортных средств» (форма ОС-4а), «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)» (форма ОС-4б).

После того, как приказом руководителя предприятия утверждается приказ о проведении инвентаризации объектов основных средств:

- проверяется наличие и правильность заполнения первичных документов по учету, вводу в эксплуатацию и выбытию объектов основных средств;
- осуществляется проверка состояния инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета,
- проверка наличия и состояние технических паспортов или другой технической документации на каждое основное средство, наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение.

Если в ходе осуществления контроля за наличием первичной документацией по проверяемым объектам основных средств, будет выявлено, что по каким-либо из проверяемых объектов основных средств отсутствуют документы - необходимо выяснить причины их отсутствия, а также обеспечить их получение или оформление.

Если на этапе подготовки к проведению инвентаризации выяснились какие-либо неточности и расхождения в регистрах бухгалтерского учета или технической документации необходимо внести соответствующие исправления и уточнения.

В ходе осуществления проверки фактического наличия объектов основных средств, членам комиссии, во главе с председателем, необходимо произвести осмотр всех объектов, в инвентаризационную опись заносится их полное наименование, назначение, инвентарный номер и основные технические или эксплуатационные показатели.

Если проверке подвергаются такие объекты основных средств, как земельные участки, водоемы и иные объекты природных ресурсов, в этом случае также необходимо произвести проверку документов, подтверждающих наличие указанных объектов в собственности организации, установить их качественное состояние, выявить неиспользуемые или используемые не по целевому назначению объекты природных ресурсов, установить причины.

Если в ходе проведения инвентаризации комиссией будут выявлены объекты основных средств, не принятые к бухгалтерскому учету, а также объекты, по которым в регистрах бухгалтерского учета будут отсутствовать данные, либо указанные сведения, характеризующие основные средства будут неверными комиссии необходимо включить в опись верные сведения и технические показатели по этим объектам. Оценка таких неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с прямым назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что проведенные работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не были отражены в бухгалтерском учете и привели к изменению балансовой стоимости объекта, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Если на балансе предприятия числятся какие-либо машины, оборудование и транспортные средства, каждое из них заносится в опись индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации - изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

При наличии однотипных предметов хозяйственного инвентаря, инструменты, станков и т.д. одинаковой стоимости, поступивших одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, в описях проводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов. Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), инвентаризуются до момента временного их выбытия.

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, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

По арендованным основным средствам необходимо проверить:

- наличие заключенного в соответствии с действующим законодательством договора аренда;
- в случае если срок действия договора более одного года необходимо проверить наличие свидетельства о государственной регистрации аренды;
- целевое использование арендованных объектов основных средств, если это предусмотрено договором;
- порядок начисления амортизации.

В ходе подведения итогов проведения инвентаризации основных средств при сопоставлении данных бухгалтерского учета и фактических, полученных в ходе проверки, может быть выявлен как излишек основных средств, так и их недостача, причем, если по результатам проведенной проверки выявлена недостача, необходимо установить виновные лица.

Если в результате проведения инвентаризации был выявлен излишек основных средств, тогда для установления стоимости объекта необходимо обратиться к п. 36 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н. Согласно данному пункту неучтенные объекты основных средств, выявленные при проведении инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости и отражаются в качестве внереализационных доходов.

В бухгалтерском учете делается следующая проводка:

Дебет 01 «Основные средства» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы» - приняты на учет основные средства, признанные по итогам инвентаризации излишками.

Выявленные в ходе инвентаризации основные средства относятся к прочим доходам, полученным в натуральной форме.

Если инвентаризационной комиссией в ходе проверки выявлена недостача объектов основных средств ее необходимо отнести на виновных лиц. В тех случаях, когда виновные не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства и обращения у организации или уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Необходимо помнить, что для того чтобы привлечь к ответственности материально-ответственное лицо, его вина должна быть доказана в судебном порядке. По этому, по окончании проведения инвентаризации, основных средств членам комиссии необходимо составить акт, в котором будет зафиксирован причиненный выявленными недостатками организации ущерб, предполагаемые причины возникновения, оценка ущерба по рыночной стоимости, указываются виновные лица, а также даются рекомендации администрации организации о привлечении виновных лиц к ограниченной или полной материальной ответственности, об обращении с иском в судебные органы, а в случае необходимости и о передаче материалов работы комиссии в следственные или иные уполномоченные органы.

Если виновные лица установлены не были, в бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

Дебет **01** субсчет «Выбытие основных средств» Кредит **01** субсчет «Основные средства в эксплуатации» - отражение по первоначальной стоимости объекта основного средства недостача которого выявлена по результатам инвентаризации;

Дебет **02** Кредит **01** субсчет «Выбытие основных средств» - списана начисленная амортизация;

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит **01** субсчет «Выбытие основных средств» - отражена остаточная стоимость объекта;

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит **68** субсчет «НДС» - отображена сумма НДС приходящаяся на остаточную стоимость основного средства;

Дебет **91** субсчет «Прочие расходы» Кредит **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - сумма недостачи отражена в составе прочих расходов.

Расходы на ликвидацию основных средств, в соответствии с НК РФ, следует отнести к прочим расходам, доходы от полученных в ходе ликвидации запасных частей, материалов - к прочим доходам.

Если, все же виновные лица были установлены, и обязанность по возмещению ущерба будет на них возложена, то суммы возмещаемого ущерба, согласно ст. 250 НК РФ будут отнесены к прочим доходам., причем датой признания такого дохода будет являться дата признания должником, либо дата вступления в законную силу решения суда - по доходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба).

В бухгалтерском учете выявленная недостача имущества будет списываться за счет виновных лиц и должны быть сделаны следующие проводки:

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит **01** «Основные средства» - списание стоимости недостающего основного средства;

Дебет **73** субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» Кредит **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - возмещение выявленной недостачи за счет виновного лица.

В соответствии со ст. 138 Трудового Кодекса Российской Федерации, размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 процентов, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, - 50 процентов заработной платы. Если удержание заработной платы происходит по нескольким исполнительным документам, за работником, во всяком случае, должно сохраняться 50 процентов заработной платы. При несоблюдении требований ТК РФ по порядку взыскания ущерба работник организации имеет право обжаловать действия работодателя в судебном порядке.

При проведении инвентаризации объектов основных средств до начала проведения инвентаризации, согласно Приказу, рекомендуется проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета по объектам основных средств;
- наличие и состояние технических паспортов и иной технической документации;
- наличие на основные средства, сданные или принятые налогоплательщиком в аренду или на ответственное хранение необходимой и правильно оформленной документации.

Членами комиссии производится осмотр проверяемых объектов, в описи заносится полное наименование объекта, назначение, присвоенный при принятии к бухгалтерскому учету инвентарный номер, а также основные технические или эксплуатационные показатели. Осуществляется проверка документов, подтверждающих нахождение проверяемых объектов основных средств в собственности организации. Проводится проверка наличия соответствующих документов на земельные участки, водоемы и другие природные ресурсы, находящихся в собственности организации.

Если будут выявлены объекты основных средств, не принятые к бухгалтерскому учету, или принятому с указанием неверных данных, в описи им необходимо указать правильные сведения и технические показатели по этим объектам. При этом оценка стоимости выявленных в ходе инвентаризации неучтенных объектов основных средств будет производиться экспертами.

6.2. Инвентаризация нематериальных активов

В соответствии с п. 3 ст. 257 НК РФ нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или

для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для того, чтобы признать объект нематериальным активом, необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

Формирование информации в бухгалтерском учете о нематериальных активах предприятия происходит на основании Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденного приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.

В соответствии с данным положением, для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- организация способна осуществлять контроль над объектом;
- имеются в наличии документы подтверждающие как существование самого актива, так и права организации на него (например патент, свидетельство и т.д.);
- актив способен приносить в будущем экономические выгоды организации;
- данный актив возможно выделить или отделить от других объектов;
- не предполагается последующая перепродажа актива;
- предполагается использование актива свыше 12 месяцев;
- первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;
- у актива отсутствует материально-вещественная форма.

К нематериальным активам можно отнести права на произведения науки, искусства и литературы, различные программы для электронных вычислительных машин, изобретения, товарные знаки.

К нематериальным активам, в соответствии с НК РФ в частности, можно отнести:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- б) владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация организации, возникшая в связи с приобретением другой организации как имущественного комплекса в целом.

К нематериальным активам не относятся не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, а также интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п., предназначенная для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, находящихся в собственности организации, а также о расходах на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы для целей бухгалтерского учета используется счет 04 «Нематериальные активы».

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов, а также по видам расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Главной задачей постановки аналитического учета нематериальных активов должно являться обеспечение возможности получения данных о наличии и движении нематериальных активов, а также суммах расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

Если организации используют нематериальные активы по лицензионным договорам, данные объекты учитываются на забалансовых счетах.

К бухгалтерскому учету нематериальные активы принимаются по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов. Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с действующим налоговым законодательством.

Основным первичным документом для учета всех видов нематериальных активов поступивших в использование в организацию является Карточка учета нематериальных активов по форме НМА-1. Данная карточка составляется в бухгалтерии на каждый объект в одном экземпляре на основании документов на оприходование, приемки-передачи (перемещения) нематериальных активов и другой документации.

Стоимость объектов нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету в организациях погашается за счет начисления амортизации в течение установленного срока использования объекта. Если нематериальный актив используется некоммерческой организацией, в этом случае амортизация не начисляется. Амортизация также не начисляется на нематериальные активы, по которым, в соответствии с установленным порядком, не проводится погашение стоимости (товарные знаки, знаки обслуживания и т.д.).

Для обобщения информации о накопленной во время использования объектов нематериальных активов амортизации используется счет 05 «Амортизация нематериальных активов», однако в некоторых случаях амортизация может списываться на прямую - в кредит счета 04 «Нематериальные активы». Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации нематериальных активов, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Проведение инвентаризации нематериальных активов может осуществляться либо на основании приказа руководителя организации, либо на основании приказа руководителя государственной налоговой службы или его заместителя.

В ходе проведения инвентаризации нематериальных активов в первую очередь необходимо осуществить проверку наличия документов, которые подтверждали бы право организации на его использование, т.к. если такие документы у организации отсутствуют, само принятие объекта к нематериальному активу было не правомерным. Также

необходимо проверить правильность и своевременность отражения в бухгалтерском учете.

При сопоставлении данных бухгалтерского учета и данных, полученных в ходе проведения инвентаризации нематериальных активов, может быть выявлен как их излишек, так и их недостача, причем, также как и в случае с основными средствами необходимо выявить виновные лица.

В бухгалтерском учете предприятия в случае выявления излишка нематериальных активов необходимо сделать следующую запись:

Дебет **04** «Нематериальные активы» Кредит **91** «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы» - оприходованы ранее не учтенные нематериальные активы, по результатам инвентаризации.

Если в результате инвентаризации будет выявлено отсутствие документов на нематериальный актив (т.е. отсутствуют основания для принятия объекта к учету в качестве нематериального актива) в бухгалтерском учете необходимо сделать следующие проводки:

Дебет **05** «Амортизация нематериальных активов» Кредит **04** «Нематериальные активы» - списана, начисленная с момента принятия к учету нематериального актива сумма начисленной амортизации.

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит **04** «Нематериальные активы» - списана остаточная стоимость нематериального актива.

Как правило, при проведении инвентаризации членами инвентаризационной комиссии могут быть выявлены следующие виды нарушений:

- неверное заполнение первичной документации по приему объектов нематериальных активов к учету;
- неправомерное принятие объекта к учету в качестве нематериального актива;
- ошибки в результате формирования первоначальной стоимости объектов нематериальных активов;
- неверное отражение информации о движении нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета.

6.3. Инвентаризация товарно-материальных ценностей

Учет материально-производственных запасов осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н. ПБУ № 5/01

устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально - производственных запасах организации.

К бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы, используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг), предназначенные для продажи или же используемые для управленческих нужд организации.

Неотъемлемой частью материально-производственных запасов является готовая продукция и товары.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов может выбираться организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

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

Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам (видам)), исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации. На конец отчетного года материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности, а также проведения проверки наличия, состояния и оценки товарно-материальных ценностей организации обязаны проводить их инвентаризацию. Количество и порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей утверждается руководителем организации, за исключением тех случаев, когда проведение инвентаризации обязательно, в соответствии с действующим законодательством.

При инвентаризации товарно-материальных ценностей, все ценности, такие как производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы заносятся в описи

по каждому отдельному наименованию, с указанием их вида, группы, количества и других необходимых данных, например, таких как сорт, артикул и т.д.

В том случае, если проведение инвентаризации занимает достаточно большой период времени, допускается, в исключительных случаях, и только с письменного разрешения председателя инвентаризационной комиссии осуществлять материально ответственным лицам операции по отпуску товарно-материальных ценностей. Данные по таким ценностям заносятся в отдельную опись, под названием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации», а в каждом расходном документе делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии, или по его поручению одним из членов комиссии.

В том случае, если на момент проведения инвентаризации будут выявлены товарно-материальные ценности не находящиеся в подотчете у материально ответственных лиц, например, товары в пути на соответствующих счетах бухгалтерского учета могут оставаться только те суммы по которым имеется надлежащие документально подтверждение, например расчетные документы поставщиков, платежные поручения, сохраненные расписки.

При проведении инвентаризации составляются отдельные описи по товарно-материальным ценностям, находящимся в пути, отгруженным, но не оплаченным покупателями в срок, а также находящимся на складах других организаций.

Инвентаризация малоценных и быстроизнашивающихся предметов находящихся в эксплуатации осуществляется по местам их нахождения, а также материально-ответственным лицам, на хранении у которых они находятся. При этом процедура проведения инвентаризации будет заключаться в проведении осмотра каждого из предметов, а инвентаризационных описях все малоценные и быстроизнашивающиеся предметы будут заноситься по наименования, в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерском учете, допускается составление групповых инвентаризационных описей с указанием материально ответственных за эти предметы лиц.

6.4. Порядок проведения и отображения результатов инвентаризации материалов

Для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и т.п. ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке) в бухгалтерском учете используется счет 10 «Материалы».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета:

10-1 «Сырье и материалы» - используется для обобщения информации о наличии и движении сырья и основных материалов, входящих в состав вырабатываемой продукции, вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей, содействия производственному процессу; сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т.п.

10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» - используется в основном организациями, занятыми выполнением научно-исследовательских, конструкторских и технологических работ, приобретающих на стороне необходимые им в качестве комплектующих изделий для проведения этих работ по определенной научно-исследовательской или конструкторской теме специальное оборудование, инструменты, приспособления и другие приборы.

10-3 «Топливо» - используется для обобщения информации о наличии и движении нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления, твердого (уголь, торф, дрова и др.) и газообразного топлива.

10-4 «Тара и тарные материалы» - на данном субсчете учитывается 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.).

10-5 «Запасные части» - используется для обобщения информации о наличии и движении приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных для производства ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т.п., а также автомобильных шин в запасе и обороте. Здесь же учитывается движение обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов, создаваемого в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах.

10-6 «Прочие материалы» - на данном субсчете учитывается наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т.п.); неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации (металлолом, утильсырье); изношенных шин и утильной резины и т.п.

10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» - на этом субсчете учитывается движение материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них

изделий. Затраты по переработке материалов, оплаченные сторонними организациями и лицам, относятся непосредственно в дебет счетов, на которых учитываются изделия, полученные из переработки.

10-8 «Строительные материалы» - используется организациями- застройщиками. На нем учитываются наличие и движение материалов, используемых непосредственно в процессе строительных и монтажных работ, для изготовления строительных деталей, для возведения и отделки конструкций и частей зданий и сооружений, строительные конструкции и детали, а также другие материальные ценности, необходимые для нужд строительства (взрывчатые вещества и т.д.).

10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» - на этом субсчете учитывается наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, которые включаются в состав средств в обороте.

10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» - предназначен для обобщения информации о поступлении, наличии и движении специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, находящейся на складах организации или в иных местах хранения.

10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» на этом субсчете учитывается поступление и наличие специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в эксплуатацию (при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации).

На все материалы, которые поступают на склад предприятия от сторонних организаций составляется приходный ордер по форме М-4. При внутреннем перемещении материалов (с одного склада или цеха на другой, в пределах одной организации) оформляются накладные на внутреннее перемещение по форме М-11.

Отпуск материалов в производство оформляется на основании лимитно-заборной карты по форме М-8, которая составляется в двух экземплярах на один или несколько наименований материалов. Отпуск материалов сторонней организации оформляется накладной по форме ТОРГ-12. Для каждого номенклатурного номера материала должна быть открыта карточка складского учета по форме М-12. А по окончании месяца остатки согласно карточке переносят в ведомость остатков материалов на складе по форме М-14.

Только на основании перечисленных форм первичной документации по учету материалов могут происходить какие-либо операции по поступлению, перемещению или выбытию материалов.

Цель инвентаризации материалов заключается в первую очередь, в проверке соответствия данных бухгалтерского учета по соответствующим субсчетам реальным остаткам материалов в организации.

При проведении инвентаризации материалов членами комиссии заносятся в опись сведения, по каждому отдельному наименованию материала с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных на каждый из объектов проверяемых ценностей. Как правило, инвентаризация материалов должна проводиться в порядке расположения ценностей в помещении.

Если хранение материалов осуществляется в разных изолированных помещениях, но у одного материально ответственного лица, инвентаризацию следует проводить последовательно по местам хранения. После окончания проверки вход в помещение не допускается путем опломбирования помещения, и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Проведение инвентаризации материалов может происходить только в присутствии материально-ответственного лица, например заведующего складом или кладовщика. Только в его присутствии члены комиссии проверяют фактическое наличие ценностей путем взвешивания или путем пересчета. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально-ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Если из-за особенностей вида деятельности предприятия в ходе проведения проверки, материалы продолжают поступать, материально ответственные лица могут осуществлять их прием в обычном порядке, однако только в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Такие ценности приходят по реестру или товарному отчету после инвентаризации, сведения о них заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации» в которой указывается дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

Если планируется, что процесс проведения инвентаризации займет длительный срок, а прекращение процесса отпуска материалов на сторону или внутреннего перемещения невозможно, то допустимо с письменного разрешения руководителя организации и главного бухгалтера, в ходе проведения проверки осуществление материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии отпуска ценностей. Эти ценности заносятся в отдельную опись под

наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется данная опись по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

Возможно, что в ходе проведения инвентаризации будет выявлено наличие материалов ценностей отгруженных, но не оплаченных в срок покупателями, причем данные ценности на момент проверки находятся на складах других организаций, тогда их инвентаризация будет заключаться в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент проведения инвентаризации в подотчете у материально-ответственных лиц могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами:

- по находящимся в пути - расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами;
- по отгруженным - копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.);
- по просроченным оплатой документам - с обязательным подтверждением учреждением банка;
- по находящимся на складах сторонних организаций - сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Описи составляются отдельно по каждому из видов товарно-материальных ценностей, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

Все малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, находящиеся в эксплуатации, инвентаризируются по местам их нахождения и материально-ответственным лицам, на хранении у которых они находятся. Инвентаризация проводится путем осмотра каждого предмета. В описи малоценные и быстроизнашивающиеся предметы заносятся по наименованиям в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерском учете. Предметы спецодежды, столового белья, отправленные в стирку и ремонт, должны записываться в инвентаризационную опись на основании ведомостей-накладных или квитанций организаций, осуществляющих эти услуги.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, пришедшие в негодность и не списанные, в инвентаризационную опись не включаются, а составляется акт с указанием

времени эксплуатации, причин негодности, возможности использования этих предметов в хозяйственных целях.

По окончании этапа подсчета, взвешивания, измерения и т.д. и сверки полученных данных с остатками на счетах бухгалтерского учета может быть выявлен как излишек, так и недостаток материалов.

Если в ходе проверки выявлен излишек товаров, необходимо установить причины возникновения такого излишка, а также выявить виновных лиц. В бухгалтерском учете делается следующая запись:

Дебет **10** «Материалы» Кредит **91** «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы» - приняты на учет материалы, признанные по итогам инвентаризации излишками.

Оприходование таких излишков осуществляется по рыночной стоимости, несмотря на учетную оценку материалов в бухгалтерской документации.

Как правило, основной причиной выявления такого излишка являются ошибки, совершенные при приемке, отпуске или же в процессе ранее проводимых контрольных и мероприятий, т.е. в следствии человеческого фактора.

Если рассматривать случаи выявления недостачи материалов, то она может быть допустимой, в пределах естественной убыли, и недопустимой виной которой является, как правило, недобросовестность работников. Ответственные за недостачу материалов лица, также как и в случае с основными средствами могут не найдены.

Под естественной убылью, как правило, понимают потерю, образовавшуюся в ходе изменения различных физико-химических свойств материала. Для целей налогового учета потери в пределах норм естественной убыли, законодательно установленных, включаются в состав материальных расходов. В том случае если нормы естественной убыли по конкретному материалу законодательно не утверждены, то потери от их недостачи и порчи не могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Образовавшаяся в этом случае недостача, считается сверхнормативной.

Суммы недостач и потерь от порчи материалов, выявленных в ходе проведения инвентаризации, списывается со счета 10 «Материалы» по фактической себестоимости.

Если обнаруженная недостача материалов, выявленная в ходе проведения инвентаризации находится в пределах норм естественной убыли в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит **10** «Материалы» - отражена стоимость недостающих материалов;

Дебет **20** «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» - Кредит **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кредит **91** «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

Если выявлено превышение норм естественной убыли, а виновные лица не установлены, в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит **10** «Материалы» - отражена стоимость недостающих материалов;

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кредит **68** субсчет «НДС» - отображена сумма НДС;

Дебет **91** «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие расходы» Кредит **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - сумма недостачи отражена в составе прочих расходов.

Если виновное лицо найдено, и списание недостач будет производиться за его счет, в бухгалтерском учете делают следующие проводки:

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кредит **10** «Материал» - списание стоимости недостающих материалов;

Дебет **73** субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» - Кредит **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - возмещение выявленной недостачи за счет виновного лица.

Если по итогам проведенной инвентаризации материалов, будут выявлены материально-производственные запасы, полученные в результате демонтажа или разборке основных средств, выводимых из эксплуатации их стоимость, согласно НК РФ будет включена во внереализационные доходы. Если в дальнейшем предполагается использование данных материально- производственных запасов в производстве, их стоимость будет определяться как сумма налога, исчисленная с дохода, и относиться в целях исчисления налога на прибыль к материальным расходам.

В том случае, если будет принято решение о продаже таких материально- производственных запасов, использовать такие правила будет нельзя. В этом случае необходимо руководствоваться ст. 268 НК РФ.

6.5. Порядок проведения инвентаризации товаров и отображения результатов

Неотъемлемой частью материально-производственных запасов является готовая продукция и товары.

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, в бухгалтерском учете используется **счет 41 «Товары»**. Данный счет используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также организациями, оказывающими услуги общественного питания.

Товары, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом **счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»**. Товары, принятые на комиссию, учитываются на забалансовом **счете 004 «Товары, принятые на комиссию»**.

К **счету 41 «Товары»** могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах» - на данном субсчете учитывается наличие и движение товарных запасов, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций, оказывающих услуги общественного питания, овощехранилищах, холодильниках и т.п.

41-2 «Товары в розничной торговле» - на данном субсчете учитывается наличие и движение товаров, находящихся в организациях, занятых розничной торговлей (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и т.п.) и в буфетах организаций, занятых общественным питанием.

41-3 «Тара под товаром и порожня» - на данном субсчете учитываются наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях, занятых розничной торговлей, и в буфетах организаций, оказывающих услуги общественного питания).

41-4 «Покупные изделия» - на данном субсчете организации, осуществляющие промышленную и иную производственную деятельность, пользующиеся **счетом 41 «Товары»**, учитывают наличие и движение товаров (применительно к порядку, предусмотренному для учета производственных запасов).

При осуществлении приема товара используются следующие унифицированные формы документов:

ТОРГ-1 «Акт о приемке товаров» - используется для оформления приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора. Акт составляется членами приемной комиссии, уполномоченными на это руководителем организации. Состав приемной комиссии утверждается приказом руководителя организации.

ТОРГ-2 «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей» и **ТОРГ-3 «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров»** - данные акты

применяются для оприходования товара, имеющего количественные и качественные расхождения по сравнению с данными поставщика. Данные акты являются основанием для предъявления претензий к поставщику товара.

ТОРГ-4 «Акт о приемке товара поступившего без счета поставщика» - применяется для оформления приемки и оприходования фактически полученных товарно-материальных ценностей, поступивших без счета поставщика, а также. для оформления любого поступления в организацию по фактическому наличию товарно-материальных ценностей, поступивших с некомплектными, неправильно оформленными сопроводительными документами. Составляется в двух экземплярах членами комиссии при участии материально ответственного лица. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй - остается у материально ответственного лица.

ТОРГ-5 «Акт об оприходовании тары, неуказанной в счете поставщика» - применяется для оформления приемки и оприходования тары, а также упаковочных материалов, полученных при распаковке товаров в том случае, когда они не показываются отдельно в счетах поставщика, и их стоимость включена в цену товара. Составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй - остается у материально ответственного лица.

ТОРГ-6 «Акт о завесе тары» - применяется для оформления приемки и списания завеса тары. Составляется в одном экземпляре членами комиссии с участием представителя заинтересованной организации и передается материально ответственным лицом с товарным отчетом в бухгалтерию организации. В случае, если масса тары превышает массу, указанную в сопроводительных документах поставщика, акт составляется в двух экземплярах. Второй экземпляр вместе с рекламацией направляется поставщику для возмещения.

ТОРГ-7 «Журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары» - применяется для учета тары, требующей завеса. Записи данных о завесе тары производятся в журнале бухгалтером на основании приемных товарных документов.

Документальное оформление отпуска товаров производится с использованием следующих первичных документов:

ТОРГ-8 «Заказ-отборочный лист» - применяется на оптовых базах (складах) для отбора товара, тары. Заполняется сотрудником оптовой базы (склада) на бумажных или машинных носителях информации и передается для исполнения на склад. На основании данных этого документа заполняется товарно-транспортная (товарная) накладная.

ТОРГ-9 «Упаковочный ярлык» - применяется при упаковке товара. Выписывается в трех экземплярах работником организации на каждое отдельное место (ящик, тюк и т.п.), подписывается материально ответственным(ми) лицом(ами) и упаковщиком.

ТОРГ-10 «Спецификация» - применяется в том случае, когда отфактурованная партия товара упаковывается в ящики, бочки и т.п. Спецификация выписывается в двух экземплярах материально ответственным лицом склада (кладовой). Один экземпляр прилагается к **счету-фактуре**, направляемому покупателю, второй - передается в бухгалтерию.

ТОРГ-11 «Товарный ярлык» - применяется для учета товарно-материальных ценностей в местах хранения товара. Товарный ярлык заполняется в одном экземпляре материально ответственным лицом на каждое наименование с проставлением порядкового номера ярлыка. Товарный ярлык хранится вместе с товарно-материальными ценностями по месту их нахождения.

Данные товарного ярлыка применяются для заполнения инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей.

ТОРГ-12 «Товарная накладная» - применяется для оформления продажи (отпуска) товарно-материальных ценностей сторонней организации. Составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, сдающей товарно-материальные ценности, и является основанием для их списания. Второй экземпляр передается сторонней организации и является основанием для оприходования этих ценностей.

ТОРГ-13 «Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары» - применяется для учета движения товарно-материальных ценностей (товара, тары) внутри организации, между структурными подразделениями или материально ответственными лицами. Составляется в двух экземплярах материально ответственным лицом структурного подразделения, сдающего товарно-материальные ценности. Первый экземпляр служит сдающему подразделению основанием для списания товарно-материальных ценностей, а второй экземпляр - принимающему подразделению для оприходования ценностей.

ТОРГ-14 «Расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли)» - применяется для оформления отпуска товаров на лотки, продавцам с тележек, разносов и т.п., на которые не составляются товарные отчеты. Накладная выписывается в двух экземплярах материально ответственным лицом, отпускающим товар. Один экземпляр передается продавцу товара, а второй экземпляр остается в организации торговли (магазине, базе, складе и т.п.). По окончании рабочего дня производят запись в накладной о сдаче продавцом выручки за проданные товары в кассу организации торговли и остатка непроданных товаров.

В случае если продавец не может вернуть непроданные товары, в накладной производится запись остатков.

ТОРГ-15 «Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей» - применяется для оформления возникающего по тем или иным причинам боя, порчи, лома товарно-материальных ценностей, подлежащих уценке или списанию. Составляется в трех экземплярах и подписывается членами комиссии с участием представителя администрации организации, материально ответственного лица или, при необходимости, представителя санитарного надзора. Акт утверждается руководителем организации.

ТОРГ-16 «Акт о списании товаров» - применяется при оформлении возникающей по тем или иным причинам порчи, потери качества товаров, не подлежащих дальнейшей реализации. Составляется в трех экземплярах и подписывается членами комиссии, уполномоченной на это руководителем организации. В случае необходимости акт составляется с участием представителя санитарного или иного надзора.

ТОРГ-23 «Товарный журнал работника мелкорозничной торговли» - применяется для отпуска товаров в мелкорозничную сеть. Журнал выдается торговой или иной компетентной организацией работникам мелкорозничной торговли (киосков, ларьков и т.п.). Журнал ведется в одном экземпляре и находится на руках у работника мелкорозничной торговли. Отпуск товаров указанным работникам оформляется в каждом отдельном случае выпиской расходных накладных. Данные об отпуске товаров и получении выручки заносятся в журнал после совершения операции на основании приходно-расходных документов с определением каждый раз нового остатка товаров.

Записи в журнале производятся и подписываются ответственными лицами, которые отпускают товары, а также принимают выручку (в случае, если выручка не сдается в кассу).

ТОРГ-29 «Товарный отчет» - используется для подтверждения товарного остатка.

Также при осуществлении приема, реализации, внутреннего перемещения товаров могут использоваться другие унифицированные формы первичных документов, такие как **ТОРГ-18** «Журнал учета товаров на складе», **ТОРГ-28** «Карточка количественно-суммового учета», **ТОРГ-30** «Отчет по таре», **ТОРГ-31** «Сопроводительный реестр сдачи документов».

Перед началом проведения инвентаризации товара, членами инвентаризационной комиссии производится опечатывание всех помещений, где хранится товар.

Если на момент проведения инвентаризации существует возможность приостановить операции по приему и выбытию товара, без нанесения ущерба торговому предприятию, то необходимо это сделать. Если же такая возможность отсутствует - допускается осуществление приема и реализации товара в обычном для предприятия режиме, при условии присутствия материально ответственного лица и членов комиссии, а также при условии наличия приказа руководителя.

В ходе инвентаризации товаров, необходимо, во-первых, сличить их количество в натуре с данными аналитического и синтетического учета по **счету 41** «Товары» и забалансовых счетов, а во-вторых, - подтвердить правильность оценки товаров. Также как и при проведении инвентаризации основных средств и материалов фактическое наличие товаров определяют путем пересчета, взвешивания, обмера и т.д. Руководство торговой организации, в целях получения верных сведений по количественной и стоимостной оценке товаров обеспечивает членов инвентаризационной комиссии технически исправными весовыми приборами и инструментами, мерной тарой, и т.д.

К некоторым группам инвентаризируемых товаров допустимо применение упрощенных способов проведения проверки, например для товаров в неповрежденной упаковке.

Инвентаризация товаров, по своей сути ничем не отличается от инвентаризации материалов. Она также может проводиться и по местам хранения и по материально-ответственным лицам.

В ходе проведения инвентаризации товаров, необходимо использовать нормативные акты, отражающие особенности сферы торговли.

В процессе проведения инвентаризации составляется инвентаризационная опись фактического наличия ценностей по форме ИНВ-3, которая применяется для отражения данных фактического наличия товарно-материальных ценностей (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы и др.) в местах хранения и на всех этапах их движения в организации. Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии на основании пересчета, взвешивания, перемеривания товарно-материальных ценностей отдельно по каждому месту нахождения и материально ответственному лицу или группе лиц, на ответственном хранении которых находятся ценности.

Один экземпляр передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, второй - остается у материально ответственного лица.

Выявленные при инвентаризации расхождения (излишки или недостачи) оформляются составлением сличительных ведомостей по **форме ИНВ-19**, которая применяется для отражения результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей, готовой продукции и прочих материальных ценностей, по которым выявлены отклонения от данных учета.

В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей.

На товары, не принадлежащие, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении или арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй - передается материально ответственному(ым) лицу (лицам).

По результатам инвентаризации составляются следующие бухгалтерские проводки:

Дебет **41** «Товары» - Кредит **91-1** «Прочие расходы» - приняты на учет товары, признанные по итогам инвентаризации излишками.

Оприходование таких излишков осуществляется по рыночной стоимости, несмотря на учетную оценку материалов в бухгалтерской документации.

Если в ходе инвентаризации выявлена недостача и виновное лицо не найдено, делаются следующие записи:

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кредит **41** «Товары» - отражена стоимость недостающего товара;

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит **68** субсчет «НДС» - восстановлена сумма НДС ;

Дебет **91** субсчет «Прочие расходы» - Кредит **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - сумма недостачи отражена в составе прочих расходов.

Если виновное лицо найдено, и списание недостач будет производиться за его счет в учете делают следующие проводки:

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кредит **41** «Товары» - списание стоимости недостающих товаров;

Дебет **73** субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» Кредит **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - возмещение выявленной недостачи за счет виновного лица.

В том случае, если организация, на основании заключаемых договоров, отгружает товары только после оплаты, тогда отгруженные товары отображаются на **счете 45** «Товары отгруженные». Целью проведения инвентаризации таких товаров будет являться подтверждение обоснованности сумм отраженных по дебету **счета 45** по каждому покупателю.

На практике, при проведении инвентаризации товаров, работникам предприятия, осуществляющим инвентаризацию нередко приходится сталкиваться с таким понятием, как «пересортица».

Под пересортицей следует понимать выявление излишков одного сорта товаров и недостачу другого, с одним и тем же наименованием.

Как правило, причинами возникновения пересортицы является человеческий фактор вследствие пренебрежения материально-ответственными лицами своими должностными обязанностями, или же недостаточная степень контроля за движением товаров, нарушение ответственными лицами правил приема и хранения товаров, и т.д.

Действующим на сегодняшний момент законодательством, ни налоговым, ни бухгалтерским определения такого понятия, как «наименование», не предоставлено. Вследствие чего при проведении зачета выявленного излишка одного сорта товара в счет погашения другого, с одним и тем же наименованием возникает ряд затруднений. Минфином Российской Федерации рекомендовано для обеспечения достоверности, сопоставимости и автоматизированной обработки информации и продукции в таких сферах деятельности, как стандартизация, статистика, экономика и другие, использовать Общероссийский классификатор продукции (ОКП). При этом, использовать Классификатор рекомендуется для решения задач каталогизации продукции, включая разработку каталогов и систематизацию в них продукции по важнейшим технико-экономическим признакам; при сертификации продукции в соответствии с группами однородной продукции, построенными на основе группировок ОКП; для статистического анализа производства, реализации и использования продукции на макроэкономическом, региональном и отраслевом уровнях; для структуризации промышленно-экономической информации по видам выпускаемой предприятиями продукции с целью проведения маркетинговых исследований и осуществления снабженческо-сбытовых операций.

В соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств допускается проведение зачета излишков и недостач, образовавшихся в результате пересортицы, при соблюдении следующих условий:

- излишек и недостача товаров в результате пересортицы относятся к одному и тому же проверяемому периоду;
- образовались у одного проверяемого лица;
- у товаров одно и то же наименование и тождественное количество.

Если стоимость недостающих товаров превышает стоимость товаров, выявленных в качестве излишка, при проведении зачета - разница в стоимости относится на виновных лиц. Если же виновные лица установить невозможно, возникшую суммовую разницу следует рассматривать как недостачу сверх норм убыли и списать за счет прибыли или резервных фондов. При этом в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения причин отсутствия виновных лиц.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения. Результатом проведения такого зачета может быть, как превышение стоимости недостающих ценностей над стоимостью ценностей,

выявленных в качестве излишка (в этом случае к тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача необходимо применит законодательно установленные нормы естественной убыли), так и превышение стоимости, выявленных в качестве излишка ценностей над стоимостью ценностей выявленных в качестве недостачи.

В том случае, если по итогам проведенного зачета недостач излишками по выявленной по итогам инвентаризации пересортице, при использовании норм естественной убыли, законодательно утвержденных, все же будет выявлена недостача, согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и обязательств, регулирование выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации, принимается решение об источниках покрытия таких убытков. Покрытие убытков может осуществляться за счет возмещения сумм выявленной недостачи, установленных в соответствии действующим законодательстве, виновными лицами.

В случае отсутствия виновных лиц сумма выявленной недостачи следует рассматривать как недостачу сверх норм естественной убыли и относить в дебет **счета 91** «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

Если же стоимость ценностей, выявленных по результатам в качестве излишка, превышает стоимость аналогичных ценностей, выявленных в качестве недостачи, образовавшуюся в ходе проведения зачета разницу отображают по кредиту **счета 91** «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Нельзя проводить зачет совершенно разных товаров при выявлении по итогам проведенной инвентаризации излишка одного вида и недостачи другого.

Материально ответственное лицо обязано предоставить подробный отчет о допущенной им пересортицы, выявленной по итогам проведенной инвентаризации.

6.6. Порядок проведения инвентаризации и отображения результатов готовой продукции

Под готовой продукцией следует понимать изделия, прошедшие все стадии производственного процесса, выдержавшие все необходимые испытания и соответствующие действующим стандартам и требованиям.

Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции используется **счет 43** «Готовая продукция». Этот счет используется организациями, осуществляющими промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность. Аналитический учет по **счету 43** «Готовая продукция» ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

Инвентаризация готовой продукции осуществляется по тем же правилам, что и инвентаризация материалов и товаров, т.е. на настоящий момент инвентаризация готовой продукции предприятия является частью инвентаризации материально-производственных запасов, каких-либо отдельных инструкции или положений по данному вопросу не существует.

Инвентаризацию готовой продукции следует проводить по местам хранения, это могут быть помещения складов, торговые помещения (если объем производства невелик и продукция хранится на местах ее реализации), и т.д.

Фактическое наличие готовой продукции на складе организации определяется инвентаризационной комиссией путем ее пересчета, взвешивания и т.д. Упрощенные правила проведения проверки могут применяться к партии готовой продукции, хранящейся в неповрежденной упаковке. Не допускается указание сведений о готовой продукции членами инвентаризационной комиссии со слов материально ответственных лиц, без проведения мероприятий по проверке фактического наличия готовой продукции по местам хранения.

Допускается осуществление операций по приему или выбытию готовой продукции в момент проведения инвентаризации, в присутствии материально ответственного лица и членов инвентаризационной комиссии, при условии наличия приказа руководителя предприятия.

По результатам проведенной инвентаризации может быть выявлен как излишек готовой продукции, так и ее недостача.

По результатам инвентаризации готовой продукции составляются следующие бухгалтерские проводки:

Дебет **43** «Готовая продукция» - Кредит **91** «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы» - принята на учет готовая продукция, признанная по итогам инвентаризации излишком.

Если в ходе инвентаризации выявлена недостача готовой продукции и виновное лицо не найдено, делаются следующие записи:

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - **43** «Готовая продукция» - отражена стоимость недостающей готовой продукции;

Дебет **91** субсчет «Прочие расходы» - Кредит **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - сумма недостачи отражена в составе прочих расходов.

Если виновное лицо найдено, и списание выявленной недостачи будет производиться за его счет, в учете делают следующие проводки:

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кредит **43** «Готовая продукция» - списание стоимости недостающей готовой продукции;

Дебет **73** субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» - Кредит **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - возмещение выявленной недостачи за счет виновного лица.

7. Инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами

Инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами в первую очередь заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

Как правило, инвентаризация расчетов проводится по окончании календарного года, перед составлением годовой отчетности.

В ходе проведения инвентаризации необходимо установить общий размер дебиторской и кредиторской задолженности. При этом необходимо выявить задолженность подтвержденную дебиторами, не подтвержденную (выявить причины расхождений), а также с истекшим сроком исковой давности. По отношению к кредиторской задолженности необходимо также выявить основание задолженности, дату возникновения обязательства, а также сроки погашения задолженности, установленные договорами или иными соглашениями.

При проведении инвентаризации расчетов с различными дебиторами и кредиторами можно выделить следующие направления проверки:

- инвентаризация расчетов с поставщиками;
- инвентаризация расчетов с покупателями и заказчиками;
- инвентаризация расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
- инвентаризация расчетов с персоналом организации и подотчетных сумм.

При проведении налоговой инвентаризации расчетов с банками, различного рода кредитными учреждениями, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами в первую очередь заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

При проведении инвентаризации необходимо, во-первых, установить правильность осуществления расчетов с банками, налоговыми органами, во-вторых, проверить правильность и обоснованность числящейся по данным бухгалтерского учета суммы задолженности по выявленным недостачам и хищениям, и в-третьих необходимо произвести проверку правильности и обоснованности сумм дебиторской и кредиторской задолженностей.

7.1. Инвентаризация расчетов с поставщиками

Для осуществления своей хозяйственной деятельности организации приходится приобретать различные товары, материалы, услуги у других организаций - поставщиков.

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками в бухгалтерском учете используется **счет 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На этом счете отображаются данные о расчете с поставщиками за:

- полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы, потребленные услуги;
- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при приемке;
- транспортные услуги;
- товарно-материальные ценности, работы или услуги на которые не поступили расчетные документы от поставщиков.

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на **счете 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от времени оплаты.

Аналитический учет по **счету 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей - по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных по: поставщикам по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; поставщикам по не оплаченным в срок расчетным документам; поставщикам по неотфактурованным поставкам; авансам выданным; поставщикам по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; поставщикам по просроченным оплатой векселям; поставщикам по полученному коммерческому кредиту и др.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на **счете 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» обособленно.

Расчеты с поставщиками могут осуществляться как в безналичной форме - через расчетный счет, так и наличными, как правило, через кассу организации. При осуществлении таких расчетов может возникать как дебиторская, так и кредиторская задолженность.

При учете расчетов с поставщиками в первую очередь необходимо обеспечить:

- правильность оформления договоров с поставщиками, соответствие условий договора по срокам поставки, количеству, стоимости и иных условий фактической ситуации;
- соответствие расчетов, в независимости от формы (которая может быть как денежной, так и неденежной) с поставщиками действующему законодательству Российской Федерации;

- правильность отражения операции в бухгалтерском учете, соответствие этих данных полученной первичной документации;
- обеспечение своевременного погашения образовавшейся дебиторской или кредиторской задолженности;
- своевременное списание просроченных задолженностей.

Главной задачей проведения инвентаризации является установление инвентаризационной комиссией путем документальной проверки правильности и обоснованности числящихся в бухгалтерском учете сумм дебиторской и кредиторской задолженности, включая дебиторскую и кредиторскую задолженность по которым истекли сроки исковой давности.

При проведении инвентаризации расчетов с поставщиками составляются акты сверки, которые предназначаются для анализа состояния расчетов, выявления задолженностей, переплат и источников их формирования. Данные акты составляются по каждому контрагенту, причем они могут быть сформированы, как по всем заключенным с поставщиком договорам, так и по каждому договору отдельно, за проверяемый период. В акте также содержатся данные о состоянии расчетов на начало периода, обороты за период - отдельно возникновение задолженности и отдельно погашение, а также задолженность на конец периода формирования акта сверки. Данный акт подписывается представителями обеих организации, заверяется печатями и включает в себя сведения о состоянии проверяемых расчетов у поставщика. В случае выявления расхождений с данными поставщика, необходимо выявить причины расхождений и внести необходимые исправления. Сальдо на конец периода должно совпадать с данными поставщика.

Необходимо также провести проверку по следующим видам расчетов:

- в ситуациях когда товары были оплачены, расчетные документы по ним поступили, но сами они еще не доставлены поставщиком, т.е. находятся в пути;
- в ситуациях, когда на полученные товары услуги не поступили платежно-расчетные документы - неотфактурованные поставки.

В ходе проведения проверки расчетов с поставщиками по товарам в пути, необходимо выявить их количество и стоимость, полученные результаты необходимо занести в «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути» **(форма ИНВ-6)**.

При инвентаризации расчетов с поставщиками по неотфактурованным товарам следует помнить, что такие поставки принимаются к бухгалтерскому учету по цене, указанной в договоре, при этом предполагается последующее уточнение себестоимости.

В независимости от момента получения платежно-расчетных документов поступившие товарно-материальные ценности должны быть оприходованы при

проведении инвентаризации расчетов количество и стоимость данных ценностей определяется на основании «Акта о приемке материалов» по **форме № М-7**, «Акта о приемке товара, поступившего без счета поставщика» по **форме ТОРГ-4**.

В соответствии с **Инструкцией** по применению Плана счетов бухгалтерский учет таких операции может происходить в обычном порядке, т.е.:

- Дебет **10** «Материалы», **41** «Товары» - Кредит **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена задолженность перед поставщиком за поступившие материалы, товары.

- Либо с использованием **счета 15** «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и **16** «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Однако использование предприятиями этого метода учета на практике встречается не часто.

Если необходимо откорректировать стоимость поступивших неотфактурованных товарно-материальных ценностей при получении платежно-расчетных документов, необходимо в бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

Дебет **10** «Материалы» субсчет в зависимости от вида материала Кредит **10** «Материалы» субсчет «Неотфактурованные материалы» - отражена стоимость неотфактурованных материалов после получения платежно-расчетных документов от поставщика;

Сумма задолженности перед поставщиком корректируется одной из следующих проводок:

Дебет **10** «Материалы», субсчет «Неотфактурованные материалы» - Кредит **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Дебет **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - Кредит **10** «Материалы», субсчет «Неотфактурованные материалы».

Если при проведении инвентаризации была выявлена кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности в бухгалтерском учете необходимо сделать следующую проводку:

Дебет **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - Кредит **99** «Прибыли и убытки».

Все полученные результаты при проведении инвентаризации расчетов с поставщиками и подрядчиками заносятся в «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами» по **форме ИНВ-17**.

7.2. Инвентаризация расчетов с покупателями и заказчиками

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками используют **счет 62** «Расчеты с покупателями и заказчиками» или **счет 76** «Расчеты с различными

дебиторами и кредиторами». Аналитический учет ведется по каждому предъявленному покупателем (заказчиком) счету.

Аналитический учет должен быть построен таким образом, что бы обеспечивать возможность получения следующих данных по: покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчиком по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на **счете 62** «Расчеты с покупателями и заказчиками» обособленно.

Инвентаризация расчетов с покупателями и заказчиками заключается в первую очередь в проверки правильности и обоснованности сумм задолженности по оплате или переплате (предоплате) за отгруженные товары, оказанные услуги, отраженных на **счетах 62** «Расчеты с покупателями» или **76** «Расчеты с различными дебиторами и кредиторами».

В первую очередь, при проведении инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками необходимо обратить внимание на наличие сумм дебиторской задолженности, особенно на те суммы, по которым истек срок исковой давности.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты деятельности предприятия.

Если в соответствии с учетной политикой предприятия резерв для списания сомнительных долгов предусмотрен, то, в случае списания дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности в бухгалтерском учете необходимо сделать следующую запись:

Дебет **63** «Резервы по сомнительным долгам» - Кредит **62** «Расчеты с покупателями и заказчиками» или **счет 76** «Расчеты с различными дебиторами и кредиторами» - списаны долги покупателей и заказчиков за счет резервов по сомнительным долгам.

В случае отсутствия такого резерва, или его нехватки для покрытия задолженности - дебиторская задолженность относиться непосредственно на финансовый результат.

Для целей налогообложения убытки полученные предприятием от списания дебиторской задолженности включаются во внереализационные доходы.

Все полученные результаты при проведении инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками также заносятся в «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами» по **форме ИНВ-17**.

7.3. Инвентаризация расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

Для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам уплачиваемым организацией, и налогам с работниками этой организации используют **счет 68 «Расчет по налогам и сборам»**. Аналитический учет по **счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»** ведется по видам налогов.

Для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации используют **счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**.

К **счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»** могут быть открыты субсчета:

69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;

69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

На **субсчете 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»** учитываются расчеты по социальному страхованию работников организации.

На **субсчете 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»** учитываются расчеты по пенсионному обеспечению работников организации.

На **субсчете 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию»** учитываются расчеты по обязательному медицинскому страхованию работников организации.

При наличии у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения к **счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»** могут открываться дополнительные субсчета.

Главной задачей инвентаризации расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами является сверка данных о состоянии расчетов с бюджетом в на счетах бухгалтерского учета организации с данными налоговой инспекции. Для чего необходимо заказать справку о состоянии расчетов.

После того, как из налоговой инспекции получена справка о состоянии расчетов с бюджетом по форме 39-1, необходимо сверить полученные данные с данными на счетах бухгалтерского учета, если существуют расхождения - выявить причины расхождений,

оплатить имеющуюся задолженность, если имеется переплата - осуществить возврат данной суммы или зачет, оплатить пени и штрафы.

Все полученные результаты при проведении инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками также заносятся в «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами» по **форме ИНВ-17**.

7.4. Инвентаризация расчетов с персоналом организации и подотчетных сумм

Главная задача инвентаризации расчетов с персоналом организации является проверка, обоснованность и документальное подтверждение данных о состоянии расчетов с персоналом организации.

Данные о состоянии расчетов с персоналом организации и подотчетных сумм отражаются на следующих счетах бухгалтерского учета:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Для обобщения информации о расчетах с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации используется **счет 70** «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражаются по дебету **счета 70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту **счета 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»).

Аналитический учет по **счету 70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется по каждому работнику организации.

Для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и прочие расходы, используется **счет 71** «Расчеты с подотчетными лицами».

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются по кредиту **счета 71** «Расчеты с подотчетными лицами» и дебету **счета 94** «Недостачи и потери от порчи ценностей». В дальнейшем эти суммы списываются со **счета 94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет **счета 70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» (если они могут быть удержаны из оплаты труда работника) или **73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (когда они не могут быть удержаны из оплаты труда работника).

Аналитический учет по **счету 71** «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

Для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами используют **счет 73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

К **счету 73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям» могут быть открыты субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На **субсчете 73-1** «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам (например, на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.). По дебету **счета 73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям» отражается сумма предоставленного работнику организации займа в корреспонденции со **счетом 50** «Касса» или **51** «Расчетные счета».

Аналитический учет по **счету 73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется по каждому работнику организации.

Все полученные результаты при проведении инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками также заносятся в «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами» по форме ИНВ-17.

8. Инвентаризация незавершенного производства, расходов будущих периодов

Определения понятия «незавершенное производство» представлены в НК РФ и в положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

В соответствии со **ст. 319** НК РФ под незавершенным производством понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом.

Согласно **п. 63** положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом № 34 Минфина РФ от 29 июля 1998 г. под незавершенной продукцией понимается продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

В соответствии с НК РФ, в незавершенное производство включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги, остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты,

находящиеся в производстве, относятся к незавершенному производству при условии, что они уже подверглись обработке.

Оценка остатков незавершенного производства на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика) и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов. Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца. При окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав прямых расходов следующего налогового периода в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ.

Определения для налогового учета расходов будущих периодов не существует. В бухгалтерском же учете к расходам будущих периодов относят расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам.

Расходы будущих периодов, в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций отражаются на счете 97 «Расходы будущих периодов». На этом счете могут быть отражены расходы, связанные с горно-подготовительными работами; подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером; освоением новых производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий; неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др. Метод списания расходов будущих периодов бухгалтер выбирает самостоятельно и устанавливает в учетной политике по бухучету.

Инвентаризация незавершенного производства и расходов будущих периодов осуществляется в первую очередь в соответствии с методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом № 49 Минфина РФ от 13 июня 1995 г.

Главной задачей инвентаризации незавершенного производства является определение остатков, определения состояния незаконченной продукции, получение данных о количестве и реальной стоимости израсходованных материалов. Как правило, инвентаризация проводится либо ежемесячно, либо ежеквартально.

При инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо:

- определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;
- определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);
- выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам - с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включаются, а по ним составляются отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья (в соответствующих отраслях промышленности), в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) организацией в данном отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам. Для учета таких «длящихся» расходов Планом счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности, утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, предусмотрен счет 97 «Расходы будущих периодов».

По незавершенному капитальному строительству в описях указывается наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т.п.

При этом проверяется:

- а) не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом;
- б) состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов.

По этим объектам, в частности, необходимо выявить причины и основание для их консервации.

На законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию полностью или частично, приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами, составляются особые описи. Отдельные описи составляются также на законченные, но по каким-либо причинам не введенным в эксплуатацию объектам. В описях необходимо указать причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

На прекращенные строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству составляются описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, сметно-финансовые расчеты), акты сдачи работ, этапов, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

Инвентаризационная комиссия по документам устанавливает сумму, подлежащую отражению на счете расходов будущих периодов и отнесению на издержки производства и обращения (либо на соответствующие источники средств организации) в течение документально обоснованного срока в соответствии с разработанными в организации расчетами и учетной политикой.

Оценить в количественном и стоимостном выражении остатки незавершенного производства достаточно сложно, иногда это приводит к тому, что в бухгалтерском и налоговом учете эти остатки либо неверно отражаются, либо не отражаются вовсе. Все это может привести к завышению расходов, включаемых в себестоимость готовой продукции, уменьшению суммы активов в балансе и, как следствие, уменьшению финансового результата. Поэтому инвентаризацию незавершенного производства и расходов будущих периодов, рекомендуется проводить ежемесячно, что бы избежать претензий со стороны налоговиков в ходе выездной проверки и проведения налоговой инвентаризации.

9. Инвентаризация денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности

Денежные средства организации могут быть представлены наличными деньгами в кассе организации, денежными средствами на расчетных счетах предприятия, аккредитивами, чековыми книжками и т.д.

В ходе проведения инвентаризации денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности инвентаризационной комиссии необходимо:

- проверить и подтвердить путем пересчета фактическое наличие денежных знаков в организации;
- проверить фактическое наличие денежных документов;
- проверить фактическое наличие бланков документов строгой отчетности.

В ходе проведения налоговой инвентаризации денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности сотрудниками инспекции производится подсчет фактического наличия денежных знаков и других ценностей, находящихся в кассе. Проверка фактического наличия бланков ценных бумаг, а также прочих бланков документов строгой отчетности производится по видам бланков, а также по каждому месту хранения и ответственным лицам. Если имеет место наличие денежных средств в пути, их инвентаризация должна осуществляться путем сверки числящихся сумм на счетах бухгалтерского учета с данными квитанциями учреждений банка, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т.д. При проведении проверки денежных средств предприятия, находящихся на расчетных счетах в банках, в независимости от того является ли они текущими, специальными или же валютными проводится сверка остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета и данных выписок банков на конкретную дату.

9.1. Инвентаризация кассы

При проведении инвентаризации, в первую очередь рекомендуется проводить инвентаризацию кассы, в целях обеспечения фактора внезапности.

Инвентаризация кассы обязательна в случаях смене материально ответственного лица - кассира, в случаях выявления недостач, обнаружения фактов хищения и перед составлением годового отчета. Во всех остальных случаях инвентаризация проводится в соответствии с учетной политикой на основании приказа руководителя предприятия.

Главной задачей проведения инвентаризации кассы является проверка соблюдения правил хранения наличных денежных средств в кассе организации, а также соблюдение

требований, предъявляемых к первичной документации, соответствие остатка по кассовой книги на текущую дату фактическому.

Для обобщения информации о наличии денежных средств в организации в бухгалтерском учете используют **счет 50 «Касса»**.

К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

50-1 «Касса организации» - используется для учета денежных средств в кассе организации. Если в организации имеют место кассовые операции с использованием иностранной валюты, должны быть открыты соответствующие субсчета для отдельного учета каждой наличной иностранной валюты;

50-2 «Операционная касса» - используется для учета наличия и движения денежных средств товарных контор, эксплуатационных участков, остановочных переправ, билетных и багажных касс портов, вокзалов и т.д.;

50-3. «Денежные документы» - используется организациями для учета находящихся в кассе организации почтовых марок, марок государственных пошлин, вексельных марок и т.д.

При проведении пересчета денежных знаков в кассе организации следует помнить, что законным платежным средством, обязательным к приему по нарицательной стоимости на территории Российской Федерации в соответствии с Гражданским кодексом РФ является рубль. Если в кассе организации присутствует иностранная валюта, необходимо провести ее пересчет в рубли по курсу на момент проведения инвентаризации по каждому из видов валюты. Полученные в ходе пересчета данные заносятся в опись по отдельным видам валюты, например евро или доллары США.

Порядок ведения кассовых операций, а также порядок хранения и расходования денежных средств регламентируется в настоящее время УКАЗАНИЕМ от 11 марта 2014 г. N 3210-У «О ПОРЯДКЕ ВЕДЕНИЯ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ И УПРОЩЕННОМ ПОРЯДКЕ ВЕДЕНИЯ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ И СУБЪЕКТАМИ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА»

Согласно данному Порядку, независимо от форм собственности предприятия, объединения, организации и учреждения обязаны хранить свободные денежные средства в специализированных учреждениях банков (банках).

Как правило, расчеты по своим обязательствам с другими организациями производится предприятием в безналичном порядке через банки, или применяя иные другие формы расчетов, не противоречащие действующему законодательству Российской Федерации.

Для осуществления расчетов наличными денежными средствами каждое предприятие должно иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Наличные деньги, полученные предприятиями в банках, могут расходоваться только на цели, указанные в чеке, например, на выплату заработной платы сотрудникам, или на выдачу денежных средств под авансовый отчет сотруднику организации.

По согласованию с обслуживающим банком предприятия могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах установленных лимитов. В случае возникновения необходимости установленные банком лимиты могут пересматриваться.

Всю денежную наличность сверх установленных лимитов организации обязаны сдавать в банк в соответствии с согласованными с обслуживающими банками сроки. Следует помнить, что все наличные деньги могут быть сданы в дневные и вечерние кассы банков, инкассаторам и в объединенные кассы при предприятиях для последующей сдачи в банк, а также предприятиям связи для перечисления на счета в банках на основе заключенных договоров.

В том, случае если организация имеет постоянную денежную выручку, по согласованию с обслуживающими их банками данная выручка может расходоваться на следующие цели:

- на оплату труда и выплату социально-трудовых льгот;
- на закупку сельскохозяйственной продукции;
- на скупку тары и вещей у населения.

Организации не имеют права накапливать в своих кассах наличные денежные средства, сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе и на оплату труда. Данное превышение допускается на срок не более 3-х дней - для денежных средств, предназначенных для выплаты заработной платы персоналу организации.

Выдача наличных денег под отчет производится из касс предприятий. Предприятия могут осуществлять выдачу наличных денег под отчет на такие цели как: хозяйственно-операционные расходы, расходы экспедиций, геологоразведочных партий, уполномоченных предприятий и организаций, отдельных подразделений хозяйственных организаций, в том числе филиалов, не состоящих на самостоятельном балансе и находящихся вне района деятельности организаций в размерах и на сроки, определяемые руководителями предприятий.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся лицам на эти цели.

Все лица получившие наличные деньги под отчет, обязаны в срок, не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который были выданы подотчетные суммы, или же со дня их возвращения из командировки предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. Следует помнить,

что в дальнейшем, выдача наличных денег под отчет может производиться только при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.

Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Перед проведением инвентаризации материально-ответственное лицо предоставляет расписку о сдаче всех расходных и приходных документов и о списании и оприходовании всех денежных средств поступивших под его ответственность.

При проведении инвентаризации денежных средств в кассе организации следует обратить внимание на оформление первичных документов по поступлению и расходованию денежных средств (приходные и расходные кассовые ордера), каждый из которых должен быть зарегистрирован в журнале регистрации, на ведение кассовой книги.

Следует помнить при проведении инвентаризации, что к заполнению всех приходных и расходных ордеров, квитанции применяются очень жесткие требования - исправления, поправки, подчистки - не допускаются.

Осуществление приема наличных денежных средств в кассу организации, производится в соответствии с приходным кассовым ордером, подписанным главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя. На все поступившие в кассу организации денежные средства оформляются приходные кассовые ордера по форме КО-1, отрывная часть которого заверяется печатью организации и выдается внесшему денежные средства лицу. Денежные средства могут поступать в кассу организации в результате снятия с расчетного счета в банке, от покупателей, от учредителей, в качестве вклада в уставный капитал, в результате возврата из неиспользованных подотчетных средств, в качестве возврата займов, возмещения ущерба сотрудниками организации, и т.д. Кассиром организации при осуществлении операции по приему денежных средств в кассу организации к приходному кассовому ордеру о приеме денег выдается квитанция за подписями главного бухгалтера или иного лица, на это уполномоченного.

В случае осуществления операций по приему денежных билетов и монет в счет платежей кассирам организации необходимо руководствоваться установленными Центральным банком Российской Федерации признаками и правилами определения платежности банковских билетов (банкнот) и монет Банка России.

В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дебет **50** «Касса» - Кредит **51** «Расчетные счета» - поступили в кассу денежные средства с расчетного счета;

Дебет **50** «Касса» - Кредит **62** «Расчеты с покупателями и заказчиками» - поступили в кассу денежные средства от покупателей за отгруженные товары, оказанные услуги;

Дебет **50** «Касса» - Кредит **71** «Расчеты с подотчетными лицами» - поступили в кассу неизрасходованные денежные средства;

Дебет **50** «Касса» - Кредит **73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям» - поступления от сотрудников организации;

Дебет **50** «Касса» - Кредит **75** «Расчеты с учредителями» - поступление от учредителей в качестве вклада в уставный капитал организации;

Дебет **50** «Касса» - Кредит **91** «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» - поступила выручка от прочих доходов .

Операции по выдаче наличных денег из кассы предприятий оформляются расходным кассовым ордером по форме КО-2, в соответствии с надлежаще оформленным документами такими, как платежные ведомости, заявлениям на выдачу денег, счетами и др., с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера.

Выдача наличных денежных средств из кассы, как правило производится в следующих случаях: выдача заработной платы (и иных платежей отпускные, премии и т.д.) работникам организации, выдача денежных средств под отчет, сдача наличных в банк, оплата поставщикам, выплаты учредителям. Документы на выдачу денег подписываются руководителем организации и главным бухгалтером предприятия, а также иными другими лицами, на это уполномоченными. В случаях, когда на документах прилагаемых к расходным кассовым ордерам, таких как, заявления или счета имеется разрешительная надпись руководителя предприятий, его подпись на расходных кассовых ордерах в этом случае не является обязательной.

В бухгалтерском учете организации при осуществлении операций по выдаче наличных денежных средств делаются следующие проводки:

Дебет **51** «Расчетные счета» - Кредит **50** «Касса» - денежные средства из кассы внесены на расчетный счет;

Дебет **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - Кредит **50** «Касса» - произведена оплата наличными денежными средствами поставщику за поставленные товарно-материальные ценности, оказанные услуги;

Дебет **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» - Кредит **50** «Касса» - выплачена из кассы заработная плата сотрудникам организации;

Дебет **71** «Расчеты с подотчетными лицами» - Кредит **50** «Касса» - выдано на хозяйственные расходы под отчет сотруднику;

Дебет **75** «Расчеты с учредителями» - Кредит **50** «Касса» - выдача учредителям дивидендов.

При наличии централизованной бухгалтерской службы на общую сумму выданной заработной платы работникам предприятия оставляется один расходный кассовый ордер, дата и номер которого проставляются на каждой платежной ведомости.

При проведении операции по выдаче наличных денежных средств отдельному лицу кассир требует предъявления документа, удостоверяющего личность, такого, например, как паспорт сотрудника. При этом в расходном кассовом ордере кассиру следует указать наименование и номер документа предъявленного сотрудником, также, кем и когда данный документ был выдан.

В том случае, когда документ, заменяющий расходный кассовый ордер составлен на выдачу денег нескольким лицам, то получателями денежных средств также предъявляют указанные документы, удостоверяющие их личность, и расписываются в соответствующей графе платежных документов. Однако в таком случае, запись о данных документах удостоверяющего личность, на денежном документе, заменяющем кассовый расходный ордер, может не производиться.

Расписка в получении денежных средств может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей - прописью, копеек - цифрами. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

Следует помнить, что в том случае, когда осуществляется операция по выдаче денежных средств лицу, не состоящему в списочном составе предприятия, расходные кассовые ордера выписываются кассиром организации, или же лицом, на которого в соответствии с приказом руководителя организации возложена данная обязанность, на каждое лицо или по отдельной ведомости.

Выдача денежных средств кассиром предприятия может производиться только лицу, указанному в расходном ордере или замещающем его документе. В том случае, если выдача денежных средств производится по доверенности, оформленной в установленном действующем законодательстве порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. В том случае, когда выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности».

Доверенность остается в документах дня в качестве приложения к расходному кассовому ордеру или ведомости.

После истечения установленных, действующем законодательством сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий кассиру организации необходимо выполнить следующие действия:

- во-первых, в платежной или расчетно-платежной ведомости напротив фамилии лиц, которым не были произведены выплаты начисленных сумм заработной платы или пособий по социальному страхованию и стипендий, необходимо поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;

- во-вторых, необходимо составить реестр депонированных сумм; в конце платежной ведомости кассиру организации, производившему выплаты, необходимо сделать надпись о фактически выплаченной им сумме денежных средств, данную сумму необходимо сверить с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись подписью кассира;

- в третьих, в кассовой книге делается запись о фактически выплаченной сумме денежных средств и на платежной ведомости ставится штамп: «Расходный кассовый ордер № ____».

После чего, бухгалтерской службой предприятия производится проверка отметок, сделанных кассирами в платежных ведомостях, и производится подсчет выданных и депонированных по ним сумм.

Депонированные суммы подлежат сдаче в банк, на сданные суммы денежных средств составляется один общий расходный кассовый ордер.

При проведении инвентаризации кассы необходимо проверить правильность ведения и заполнения кассовой книгой.

В условиях автоматизированного ведения кассовой книги при проведении инвентаризации кассы необходимо произвести проверку правильности работы программных средств обработки кассовых документов.

Как правило, кассовая книга предприятия ведется кассиром. Каждый лист кассовой книги состоит из 2-х одинаковых частей (кассир заполняет только первую часть, вторая заполняется через копировальную бумагу). Второй экземпляр является отчетом кассира, именно к нему в конце рабочего дня подшиваются все приходные и расходные кассовые ордера, а также подтверждающие документы. На сегодняшний момент в большинстве организаций кассовая книга, также как и бухгалтерский учет ведется автоматизировано.

При проведении инвентаризации кассы организации рекомендуется применять **метод взаимного контроля**. Метод взаимного контроля заключается в том, например, что при проведении проверки денежных средств в кассу организации с расчетного счета проверяются не только данные по **счету 50 «Касса»**, но и по **счету 51 «Расчетный счет»**.

Следует помнить, что за исключением индивидуальных предпринимателей, занимающихся розничной торговлей и уплачивающих единый налог на вмененный доход, во всех остальных случаях прием денежных средств, в качестве выручки может осуществляться с применением кассового аппарата. При приеме денежных средств от

покупателей кассиров пробивается кассовый чек, а по итогам рабочего дня с кассового аппарата снимается Z отчет, показывающий общую сумму выручки за день.

По результатам проведенной инвентаризации составляется Акт инвентаризации денежных средств по **форме ИНВ-15** (Приложение В).

В результате проведенной инвентаризации может быть выявлен как излишек, так и недостаток, в бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дебет **50** «Касса» - Кредит **91** «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» - в ходе проведенной инвентаризации кассы выявлен излишек денежных средств;

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кредит **50** «Касса» - в ходе проведенной инвентаризации выявлена недостача денежных средств в кассе организации;

Дебет **73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям» - Кредит **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - выявленная в кассе недостача денежных средств отнесена на материально-ответственное лицо - кассира организации.

Ответственность за соблюдение Порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятий, главных бухгалтеров и кассиров. Лица, виновные в неоднократном нарушении кассовой дисциплины, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации. Так согласно **КоАП** РФ за нарушение порядка работы с денежной наличностью и ведения кассовых операций предусмотрена административная ответственность - наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от четырех тысяч до пяти тысяч рублей; на юридических лиц - от сорока тысяч до пятидесяти тысяч рублей.

Помимо проведения инвентаризации кассы, в целях обеспечения контроля за сохранностью денежных средств по решению руководителя предприятия, или же по требованию налогового органа в организации могут проводиться внезапные ревизии кассы. Ревизия кассы проводится членами специальной комиссии, утверждаемой приказом руководителя предприятия. В том случае, если инициатором проведения такой ревизии является налоговый орган, в состав комиссии включают ее сотрудника - проверяющего.

Систематические проверки соблюдения предприятиями порядка требований Порядка ведения кассовых операций может осуществляться обслуживающими организацию банками. При этом все предложения и рекомендации по устранению выявленных в ходе проверок кассовой дисциплины недостатков, а также причин и условий, способствующих совершению хищений и злоупотреблений, обязательны к выполнению предприятиями.

При проведении ревизии кассы, также как и проведении инвентаризации могут быть выявлены как излишки денежных средств, так и их недостача. В бухгалтерском учете делаются соответствующие проводки.

9.2. Инвентаризация денежных средств, находящихся на расчетных счетах в банках. Инвентаризация денежных средств, находящихся в пути

В соответствии с ГК РФ все безналичные расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, производятся в безналичном порядке. Все безналичные расчеты производятся через банки, иные кредитные организации (далее - банки), в которых открыты соответствующие счета, если иное не вытекает из закона и не обусловлено используемой формой расчетов.

Инвентаризация денежных средств, находящихся на расчетных счетах в банках и денежных средств находящихся в пути производится в обязательном порядке при составлении годовой отчетности.

Перед началом проведения инвентаризации денежных средств на расчетных счетах в банках, в первую очередь необходимо проверить на основании заключенных договоров, в каких кредитных учреждениях на момент проведения инвентаризации открыты расчетные счета. Следует помнить, что при открытии и закрытии расчетного счета в соответствии со **ст. 118** НК РФ Нарушение налогоплательщиком установленного настоящим Кодексом срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей. Сроки предоставления информации об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) составляют семь дней со дня открытия (закрытия) таких счетов.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях в бухгалтерском учете используется **счет 51** «Расчетные счета».

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Аналитический учет по **счету 51** «Расчетные счета» ведется по каждому расчетному счету.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами используют **счет 52** «Валютные счета».

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

К **счету 52** «Валютные счета» могут быть открыты следующие субсчета:

52-1 «Валютные счета внутри страны»;

52-2 «Валютные счета за рубежом».

Аналитический учет по **счету 52** «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению, используют **счет 55** «Специальные счета в банках».

К **счету 55** «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

55-1 «Аккредитивы» - данный субсчет используется для учета денежных средств, находящихся в аккредитивах.

В соответствии с **ГК РФ** при расчетах по аккредитиву банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива и в соответствии с его указанием (банк-эмитент), обязуется произвести платежи получателю средств или оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель либо дать полномочие другому банку (исполняющему банку) произвести платежи получателю средств или оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель.

Аналитический учет по **субсчету 55-1** «Аккредитивы» ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

55-2 «Чековые книжки» - данный субсчет используется для учета движения денежных средств, находящихся в чековых книжках. Аналитический учет по **субсчету 55-2** «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке;

55-3 «Депозитные счета» - используется для учета денежных средств вложенных организацией в банковские и другие вклады. Аналитический учет по **субсчету 55-3** «Депозитные счета» ведется по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах, открываемых к **счету 55** «Специальные счета в банках», учитывается движение обособленно хранящихся в кредитной организации средств целевого финансирования.

Наличие и движение денежных средств в иностранных валютах учитываются на **счете 55** «Специальные счета в банках» обособленно. Построение аналитического учета по этому счету должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении

денежных средств в аккредитивах, чековых книжках, депозитах и т.п. на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в валюте Российской Федерации и иностранных валютах в пути, т.е. денежных сумм (преимущественно выручка от продажи товаров организаций, осуществляющих торговую деятельность), внесенных в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленные по назначению принято использовать **счет 57** «Переводы в пути». Основанием для принятия на учет по **счету 57** «Переводы в пути» сумм (например, при сдаче выручки от продажи) являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам.

Движение денежных средств (переводов) в иностранных валютах учитывается на **счете 57** «Переводы в пути» обособленно.

Инвентаризация денежных средств, находящихся в банках на расчетном (текущем), валютном и специальных счетах, производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах по данным бухгалтерии организации, с данными выписок банков по каждому расчетному счету.

Инвентаризация денежных средств в пути производится путем сверки сумм, числящихся на **счете 57** «Переводы в пути», с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т.п.

9.3. Инвентаризация бланков строгой отчетности

Постановлением Правительства Российской Федерации от 31 марта 2005 г. № 171 «Об утверждении положения об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» устанавливается порядок осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, а также порядок утверждения, учета, хранения и уничтожения бланков.

К бланкам строгой отчетности, приравненным к кассовым чекам, относятся квитанции, билеты, проездные документы, талоны, путевки, абонементы и другие документы, предназначенные для осуществления наличных денежных расчетов и (или)

расчетов с использованием платежных карт в случае оказания услуг населению (далее - бланки).

Приказом Минфина Российской от 29 декабря 2000 г. № 124н «Об утверждении бланков строгой отчетности» утверждены следующие бланки:

- форма № 1 Квитанция в приеме почтовых отправлений;
- форма № 5 Квитанция в приеме почтового перевода денежных средств;
- форма № 47 Квитанция в приеме разного рода платы;
- форма СП-2 Квитанция в приеме платы за подписку на газеты, журналы и книги;
- форма МТФ-2 Талон на междугородное телефонное соединение и дополнительные услуги;
- форма МТФ-4 Бланк исходящего заказа за наличный расчет;
- форма ТФ-2/22 Акт - квитанция на выполнение гарантийных и платных работ по ремонту абонентских установок.

Приказом Минфина Российской Федерации от 14 января 2008 г. № 3н № «Об утверждении форм бланков строгой отчетности» утверждена **форма** бланка строгой отчетности «Залоговый билет» и **форма** бланка строгой отчетности «Сохранная квитанция».

Инвентаризация бланков осуществляется одновременно с инвентаризацией находящихся в кассе наличных денежных средств и кассовых документов.

При проведении инвентаризации бланков строгой отчетности в первую очередь необходимо проверить правильность оформления и хранения бланков.

К оформлению бланков предъявляются такие требования, как обязательное указание сведений об утверждении формы бланка, наименование, шестизначный номер и серия, код формы бланка по **ОКУД**, наименование и код организации или индивидуального предпринимателя, выдавших бланк, по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций, идентификационный номер налогоплательщика, вид услуг, единица измерения оказания услуг, стоимость услуги в денежном выражении, в том числе размер платы, осуществляемой наличными денежными средствами либо с использованием платежной карты, дата осуществления расчета, наименование должности, фамилия, имя и отчество лица, ответственного за совершение операции и правильность ее оформления, место для личной подписи, печати (штампа) организации или индивидуального предпринимателя.

В том случае, если бланк строгой отчетности предназначен для осуществления наличных денежных расчетов за проезд наземным пассажирским транспортом общего пользования, необходимо, что бы в нем содержались следующие реквизиты: наименование, шестизначный номер и серия, код формы бланка по **ОКУД**, наименование

организации или индивидуального предпринимателя, выдавших бланк, вид транспортного средства, на котором оказывается услуга по перевозке пассажиров, стоимость услуги в денежном выражении, сведений об изготовителе (сокращенное наименование, идентификационный номер налогоплательщика, место нахождения, номер заказа и год его выполнения, тираж).

С работником организации, на которого будет возложена обязанность по получению, хранению, выдаче бланков строгой отчетности, а также прием от населения денежных средств в соответствии с оформленным бланком заключается договор о полной материальной ответственности. Причем руководитель организации со своей стороны обязан обеспечить все необходимые условия для обеспечения сохранности бланков. Так например, необходимо что бы бланки хранились в металлических шкафах или сейфах, в организация, получающих такие бланки в большом количестве (например вокзальные кассы) необходимо оборудование специальных помещений, причем по окончании рабочего дня места хранения бланков опечатываются или опломбируются.

В ходе проведения инвентаризации бланков строгой отчетности необходимо в первую очередь проверить фактическое наличие бланков документов строгой отчетности.

Для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности - квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов и т.п. используют забалансовый **счет 006** «Бланки строгой отчетности». Аналитический учет по **счету 006** «Бланки строгой отчетности» ведется по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их хранения.

Хранение копий использованных бланков строгой отчетности (корешков), подтверждающих получение наличных денежных средств в оплату реализованных услуг, должно осуществляться в течение срока не менее 5 лет.

10. Инвентаризация резервов

Основной задачей проведения инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей - проверка правильности и обоснованности созданных на предприятии резервов.

В соответствии с НК РФ организации могут создавать следующие виды резервов:

- резервы на оплату отпусков;
- резервы по сомнительным долгам;
- резервы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- резервы предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Резервы по сомнительным долгам используются для покрытия убытков, полученных от безнадежных долгов. К безнадежным долгам относят те долги, срок исковой давности по которым истек или, в соответствии с гражданским законодательством, либо само обязательство было прекращено.

К сомнительным долгам относят любую задолженность перед налогоплательщиком, которая была образована в следствии реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг и т.д., если эта задолженность не погашена в срок, в соответствии с заключенным договором, и не обеспечена банковской гарантией, залогом, поручительством.

Действующим на сегодняшним законодательством, не предусмотрено, обязательное наличие резерва по сомнительным долгам для организации, поэтому решение о создании такого резерва принимается организациями самостоятельно, и обязательно отображается в учетной политики организации.

Размер создаваемого резерва по сомнительным долгам, в соответствии с НК РФ, определяется исходя из результатов от проведенной на последнее число отчетного периода инвентаризации, и исчисляется следующим образом:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) - в сумму резерва включается 50 процентов от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - не увеличивает сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии с НК РФ. Если сумма образованного резерва по сомнительным долгам не была израсходована полностью налогоплательщиком в отчетном периоде, она может быть перенесена на следующие периоды.

Для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу в бухгалтерском учете используется **счет 96 «Резервы предстоящих расходов»**.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Аналитический учет по **счету 96** «Резервы предстоящих расходов» ведется по отдельным резервам.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, организации вправе создавать резервы на предстоящую оплату отпусков работникам, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, выплату вознаграждений по итогам работы, в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода. Если решение о создании такого резерва принято, необходимо в учетной политике организации, для целей налогообложения отразить принятый способ резервирования, определить ежемесячную сумму отчислений и ежемесячный процент.

Для определения размера ежемесячных отчислений на создание резерва на оплату отпусков необходимо составить специальный расчет (смету), исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму страховых взносов, в соответствии, с **Федеральным законом** от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

Процент отчислений в указанный резерв на оплату отпусков определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Инвентаризацию резерва предстоящих расходов на оплату отпусков необходимо проводить в обязательном порядке на конец отчетного периода. Если на последнее число текущего налогового периода (31 декабря) будут выявлены суммы резерва, которые не были использованы в текущем периоде, необходимо в обязательном порядке включить их в состав налоговой базы текущего периода.

При превышении фактически начисленного резерва над суммой подтвержденного инвентаризацией расчета в бухгалтерском учете необходимо сделать следующую запись:

Дебет **20** «Основное производство», **23** «Вспомогательное производство», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» - Кредит **96** «Резервы предстоящих расходов» - сумма резерва включена в затраты;

Дебет **96** «Резервы предстоящих расходов» - Кредит **97** «Расходы будущих периодов» - сумма расходов будущих периодов списана за счет доначисленного резерва.

В том случае, если сумма фактически начисленного резерва будет меньше суммы резерва, подтвержденного в ходе инвентаризации, возникшая разница включается в состав доходов, в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Дебет **96** «Резервы предстоящих расходов» - Кредит **91** «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Исходя из количества дней неиспользованного отпуска, средневзвешенной суммы расходов на оплату труда работников резерв предстоящих расходов на оплату отпуска работников предприятия должен быть уточнен.

Если в следующем, после проведенной инвентаризации периоде, организацией не планируется дальнейшее создание резерва на оплату отпусков, необходимо внести соответствующие изменения в учетную политику предприятия и имеющийся остаток резерва по данным бухгалтерского учета, в целях налогообложения относится к внереализационным доходам.

В соответствии с НК РФ сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Следует помнить, что сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной инвентаризации в следующем порядке:

- если срок возникновения сомнительной задолженности свыше 90 дней - в резерв включается полная сумма выявленной задолженности;
- срок возникновения задолженности от 45 до 90 дней - в резерв включается 50 процентов от выявленной суммы;
- срок возникновения задолженности до 45 дней - не включается в сумму резерва.

При этом сумма резерва не может превышать 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода. Если сумма резерва по сомнительным долгам будет не полностью использован организацией в отчетном периоде, допускается ее перенесение на следующий отчетный или налоговый период.

В ходе проведения инвентаризации резерва по сомнительным долгам необходимо проверить правильность и документальную обоснованность признания долга сомнительным. Провести анализ имеющихся резервов, сопоставить размер резерва с выручкой предприятия за период.

По результатам инвентаризации составляется Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами по форме № ИНВ-17 (Приложение 3).

По результатам инвентаризации сумма резерва может быть, как уменьшена, так и увеличена либо же может быть принято решение о полном списании или же о оставлении без изменений суммы резерва.

11. Инвентаризация финансовых вложений

На сегодняшний момент ни для целей бухгалтерского, ни для целей налогового учета, как такового определения понятия «финансовые вложения» не существует.

Как правило, для того, что бы отнести тот или иной актив к финансовым вложениям для целей бухгалтерского учета, рекомендуется использование ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». В данном ПБУ перечислены три основных условия, одновременное выполнение которых является основанием для принятия к учету того или иного актива в качестве финансового вложения.

Для принятия в бухгалтерском учете активов в качестве финансовых вложений, в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование у организации права на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениям;
- способность приносить экономические выгоды в будущем.

К финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя), вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

В случае наличия у актива материально-вещественной формы, например как у основных средств, материалов, т.д. их отнесение к финансовым вложениям неправомерно.

В целях обеспечения полной и достоверной информации о финансовых вложениях, а также в целях обеспечения контроля за наличием и движением таких активов, в

соответствии с ПБУ 19/02, организации вправе самостоятельно выбирать единицу бухгалтерского учета.

Порядок принятия, дальнейшего учета и выбытия активов в виде финансовых вложений должен быть подробно рассмотрен в учетной политике предприятия. При необходимости бухгалтерской службой организации разрабатываются различные внутренние инструкции, которые утверждаются приказом руководителя предприятия и являются обязательными для применения.

Аналитический учет финансовых вложений необходимо построить таким образом, что бы обеспечивал всех пользователей бухгалтерской информации в полной мере необходимыми сведениями по каждой единице бухгалтерского учета финансовых вложений.

Инвентаризацию финансовых вложений рекомендуется проводить перед проведением инвентаризацией денежных средств и расчетов на предприятии.

При проведении инвентаризации финансовых вложений, необходимо в первую очередь проверить правомерность отнесения актива к финансовым вложениям, т.е. необходимо проверить наличие всех документов, подтверждающих права организации на данный актив, правильность их оформлений, а также проверить соблюдение всех условий, перечисленных в ПБУ 19/02, являющихся обязательными для принятия к учету активов в качестве финансовых вложений.

В ходе проведения инвентаризации финансовых вложений необходимо провести анализ по каждому виду инвентаризируемого финансового вложения (займам, вкладам, ценным бумагам) правильность его отображения в бухгалтерском учете.

В первую очередь необходимо проверить само фактическое наличие ценных бумаг на предприятии.

При хранении ценных бумаг, непосредственно, в организации, их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе предприятия. Необходимо установить правильность их оформления, реальность стоимости, полноту и своевременность отражения данных в бухгалтерском учете.

Инвентаризацию ценных бумаг следует проводить по каждому эмитенту, при этом в инвентаризационном акте необходимо указать следующие данные: название ценной бумаги, ее серию, номер, номинальную и фактическую стоимость, а также сроки гашения. Необходимо сопоставить полученные данные с данными бухгалтерского учета.

В том случае, если ценные бумаги переданы или приняты на ответственное хранение, необходимо произвести сверку остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета с данными выписок специальных организаций, например

банков-депозитариев, представляющих собой специализированное хранилище ценных бумаг.

В том случае, если же ценные бумаги не принадлежат предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, но находятся в его распоряжении, стоимость, по которой они приняты к учету должна соответствовать той стоимости, которая указана в соответствующем договоре, в соответствии с которым предприятием используется ценная бумага.

На дату проведения инвентаризации рекомендуется сопоставить учетную стоимость финансовых вложений и рыночную, в целях выявления возможного обесценивания существующих финансовых вложений, а также принятия, в случае необходимости, решения о создании резерва под обесценение вложений.

Все произведенные предприятием вложения в уставные капиталы других организации должны быть подтверждены соответствующими договорами, также необходимо проверить их учредительные договоры, акты приема-передачи.

Следует провести проверку займов выданных другим организациям, при этом рекомендуется сопоставить фактически выданную сумму займа (данная сумма должна быть подтверждена платежными поручениями, либо расходными кассовыми ордерами, актами приема-передачи векселей и т.д.) и сумма займа по условия договора.

В случае если договор займа предусматривает начисление процентов, необходимо проверить правильность и своевременность начисления процентов в бухгалтерском учете предприятия.

Все полученные данные по инвентаризируемым объектам, относящимся к финансовым вложениям, заносятся в опись.

12. Порядок оформления результатов инвентаризации

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации излишек имущества, выявленный при проведении инвентаризации, приходится на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовый результат у коммерческой организации или на увеличение дохода у некоммерческой.

Алгоритм действий при проведении и оформлении результатов инвентаризации представлен на Рисунке 2.

По каждому виду имущества или обязательств заполняют свою инвентаризационную опись или акт.

По результатам проведенной инвентаризации имущества и обязательств организации, на заключительном этапе проводится анализ полученных данных, Такой

анализ в первую очередь направлен на сопоставление данных полученных по итогам проведенной проверки с данными, числящимися на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Все выявленные расхождения заносятся в соответствующие сличительные ведомости.

Руководство предприятия организует заседание комиссии, в ходе которого будут рассмотрены все результаты проведенной инвентаризации с выявлением потенциальных причин обнаруженных излишков и недостач ценностей. На этом заседании членами комиссии вырабатываются мероприятия по предупреждению в дальнейшем образования излишков или же недостач товарно-материальных ценностей, объектов основных средств и других ценностей. Все выводы и решения по итогам проведенной инвентаризации имущества и обязательств организации оформляются соответствующим протоколом.

По итогам проведенного заседания оформляется «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией» по форме ИНВ-26. Также членам комиссии при проведении заседания необходимо подготовить соответствующие предложения по отражению в бухгалтерском учете результатов проведенной инвентаризации имущества и обязательств организации. Однако окончательное решение по данным вопросам принимается руководителем предприятия и оформляется в форме приказа или распоряжения об утверждении результатов проведенной проверки.

Все полученные в результате проведения инвентаризации материалы работы передаются членами инвентаризационной комиссии в бухгалтерию организации, где осуществляется их дальнейшее хранение в течение срока не менее пяти лет. При этом до момента составления бухгалтерской службой организации сличительных ведомостей, уполномоченными сотрудниками бухгалтерии производится проверка правильности, всех проведенных в инвентаризационных ведомостях подсчетов.

И, только после проведения перечисленных мероприятий, сотрудниками бухгалтерской службы составляются сличительные ведомости, где отражаются все результаты, проведенной инвентаризации. При этом суммы выявленных излишков или недостач в сличительных ведомостях указываются исходя из их оценки по данным бухгалтерского учета. Сличительные ведомости составляют в двух экземплярах: один из которых остается в бухгалтерии, а другой экземпляр передается материально ответственному работнику.

В соответствии с инструкцией для оформления результатов полученных в ходе проведения инвентаризации могут использоваться единые регистры, объединяющие в себе показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей. На ценности, находящиеся на ответственном хранении, арендованные, т.е. не принадлежащие

организации, но числящиеся по данным бухгалтерского учета составляются отдельные сличительные ведомости.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации излишек имущества, выявленный при проведении инвентаризации, приходится на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовый результат у коммерческой организации или на увеличение дохода у некоммерческой. Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения (расходы), если же выявлена порча или недостача имущества сверх установленных норм - за счет виновного лица. В том случае если выявленная, в результате проведенной инвентаризации, недостача не может быть отнесена на виновных лиц, т.к. они не были обнаружены, убытки относятся на финансовый результат у коммерческой организации или на увеличение расходов у некоммерческой.

В бухгалтерском учете стоимость недостающего имущества отображается на **счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:**

1) при выявлении недостачи основных средств:

Дебет **02 «Амортизация основных средств»** - Кредит **01 «Основные средства»** - списана сумма начисленной амортизации по объектам основных средств, выявленных по итогам проведенной инвентаризации в качестве убытка;

Дебет **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** - Кредит **01 «Основные средства»** - списана остаточная стоимость недостающих объектов основных средств;

2) при выявлении недостачи нематериальных активов:

Дебет **05 «Амортизация нематериальных активов»** - Кредит **04 «Нематериальные активы»** - списана сумма начисленной амортизации по объектам нематериальных активов, выявленных по результатам проведенной инвентаризации в качестве недостачи;

Дебет **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** - Кредит **04 «Нематериальные активы»** - списана остаточная стоимость по объектам нематериальных активов, выявленных по результатам проведенной инвентаризации в качестве недостачи;

3) при выявлении недостач материалов:

Дебет **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** - Кредит **10 «Материалы»** - отражена сумма недостачи материалов, выявленная по итогам проведенной инвентаризации имущества и обязательств организации;

4) при выявлении недостач товаров:

Дебет **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** - Кредит **41 «Товары»** - отражена сумма недостачи товаров, выявленная по итогам проведенной инвентаризации имущества и обязательств организации;

5) при выявлении недостатков денежных средств в кассе организации:

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кредит **50** «Касса» - отражена сумма недостатков денежных средств в кассе организации, выявленная по итогам проведенной инвентаризации имущества и обязательств организации.

В соответствии с методическими указаниями по проведению инвентаризации все результаты, полученные по итогам проведенной инвентаризации следует отражать в бухгалтерском учете и отчетности организации непосредственно того месяца, в котором она была проведена, при проведении годовой инвентаризации - в годовом отчете. Выявленный по итогам проведенной инвентаризации излишек товарно-материальных ценностей в бухгалтерском учете приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации.

В бухгалтерском учете организации в этом случае необходимо сделать следующие проводки:

Дебет **01** «Основные средства», **10** «Материалы», **41** «Товары», **43** «Готовая продукция» - Кредит **91** «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» - в составе прочих доходов отражена рыночная стоимость излишков, выявленных по результатам проведенной инвентаризации товарно-материальных ценностей.

Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов рекомендовано при продаже организацией материалов физическим и юридическим лицам цена продажи определять по соглашению сторон (продавца и покупателя). При этом, материалы, как правило, должны продаваться по рыночным ценам с учетом их физического состояния. В случае возможности дальнейшего использования выявленных по итогам проведенной инвентаризации имущества и обязательств организации излишков товарно-материальных ценностей, или возможности их дальнейшей реализации рыночная цена данных активов списывается на бухгалтерские расходы.

13. Ошибки при проведении инвентаризации и их последствия

В процессе проведения инвентаризации членами комиссии могут быть допущены различного вида ошибки, вследствие которых результаты проведенной проверки могут быть поставлены под сомнение или вовсе, в исключительных случаях могут быть признаны недействительными.

Среди причин, из-за которых результаты инвентаризации могут быть поставлены под сомнение, можно выделить следующие нарушения:

- отсутствие основания для проведения инвентаризации вследствие того, что приказом руководителя о проведении инвентаризации не был утвержден состав проверяющей комиссии;

- отсутствие при проведении проверки одного из членов инвентаризационной комиссии может быть документально подтверждено, вследствие чего результаты проведенной инвентаризации могут, признаны недействительными;

- неверное заполнение приказа о проведении инвентаризации, например не указаны виды имущества, подлежащие проверки;

- при проведении проверки фактического наличия имущества, проведения пересчета, взвешивания материальных ценностей материально ответственное лицо, вследствие различного вида причин не присутствовало;

- с материально-ответственного лица не взята расписка о предоставлении всех приходных и расходных документов в бухгалтерию, при выявлении фактов недостачи или излишков ценностей им могут быть предоставлены ложные приходные или расходные документы;

- в помещения, где хранятся инвентаризационные описи не был ограничен доступ посторонних лиц, не было произведено опечатывание, как следствие возможность посторонними лицами внести изменения в инвентаризационные описи;

- нарушение правил оформления инвентаризационных описей, составление их в одном экземпляре;

- внесение членами инвентаризационной комиссии в описи заведомо ложных сведений о фактическом наличии материальных ценностей на складах предприятия с целью сокрытия фактов недостач и хищения имущества, приводит к тому, что все результаты, полученные в ходе проверки членами комиссии, будут считаться недействительными.

Наиболее распространенными ошибками являются:

- порядок и сроки проведения инвентаризации на предприятии не регламентированы учетной политикой, не утверждены члены инвентаризационной и рабочей комиссий - как следствие, нет основания для проведения инвентаризации, нет внутреннего документа регулирующего порядок проведения проверки, нет людей ответственных за проведение проверки;

- неверное заполнение приказа на проведение инвентаризации - также является основанием для того, что бы результаты инвентаризации были оспорены;

- отсутствие хотя бы одного из заявленных членов инвентаризационной комиссии при проведении инвентаризации - также является основанием для признания результатов инвентаризации недействительными;

- нарушение требований, предъявляемых к заполнению инвентаризационных описей, таких как отсутствие указания прописью числа порядковых номеров материальных ценностей, их общего итога в натуральных показателях, неверное исправление ошибок, либо исправление ошибок только в одном экземпляре, наличие незаполненных строк; составление описи в единственном экземпляре;

- у материально-ответственных лиц не были взяты расписки перед началом проведения инвентаризации о том что все приходные и расходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии, а все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход;

- грубые нарушения при проведении подсчета, взвешивания, измерения, искажившие результаты инвентаризации;

- не проведение операций по подсчету, взвешиванию, измерению материальных ценностей, занесений данных о наличии ценностей со слов материально ответственных лиц;

- нарушение порядка доступа в помещение склада, торгового зала и т.д. при проведении инвентаризации различных ценностей.

Все эти, и многие другие, нарушения могут привести к тому, что результаты, полученные при проведении инвентаризации будут не признаны или могут быть оспорены.

14. Взыскание ущерба. Материальный ущерб и естественная убыль

14.1. Естественная убыль и инвентаризации

В результате, проведенной инвентаризации могут быть выявлены потери или уменьшение массы товара, причиной которых является естественное изменение биологических или физико-химических свойств, в пределах норм установленных различными нормативными правовыми актами, действующими на территории Российской Федерации. Причинами естественной убыли могут являться такие процессы, как утечка, таяние, просачивание, испарение, усушка, раскрошка, раструска, выветривание и т.д.

Для определения величины потерь, образовавшихся в результате транспортировке товарно-материальных ценностей, а также в результате их хранения также используют показатели норм естественной убыли.

На сегодняшний момент следующими нормативными актами регулируются нормы естественной убыли:

1) **Приказ** Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 14 января 2009 г. № 3 «Об утверждении норм естественной убыли зерна, продуктов его переработки

и семян различных культур при хранении» - регламентирует нормы естественной убыли для зерна, семян различных культур, исходя из климатической группы;

2) **Приказ** Министерства промышленности, науки и технологий Российской Федерации № 22 от 31 января 2004 г. «Об утверждении норм естественной убыли при хранении химической продукции» - регламентирует нормы естественной убыли при хранении химической продукции;

3) **Приказ** Министерства промышленности, науки и технологий Российской Федерации № 55 от 25 февраля 2004 г. «Об утверждении норм естественной убыли массы грузов в металлургической промышленности при перевозках железнодорожным транспортом» - регламентирует нормы естественной убыли массы грузов металлургической промышленности при перевозках железнодорожным транспортом;

4) **Приказ** Министерства сельского хозяйства Российской Федерации № 405/137 от 20 августа 2008 г. «Об утверждении норм естественной убыли этилового спирта при перевозке» - регламентирует нормы естественной убыли этилового спирта при перевозке;

5) **Приказ** Министерства сельского хозяйства Российской Федерации № 395 от 16 августа 2007 г. «Об утверждении норм естественной убыли мяса и мясопродуктов при хранении» - регламентирует нормы естественной убыли парного мяса и субпродуктов при охлаждении, нормы естественной убыли мяса и субпродуктов при доохлаждении, нормы естественной убыли охлажденного мяса и субпродуктов при хранении и т.д.;

6) **Приказ** Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 21 ноября 2006 г. № 426/139 «Об утверждении норм естественной убыли сырья и побочной продукции сахарной промышленности при перевозке» - утверждает нормы естественной убыли сырья и побочной продукции сахарной промышленности при перевозке;

7) **Приказ** Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 28 августа 2006 г. № 267 «Об утверждении норм естественной убыли сыров и творога при хранении» - устанавливает нормы естественной убыли творога за счет потерь массовой доли влаги в покрытиях из дымо-, влагонепроницаемых полимерных пленок, нормы естественной убыли сыров жирных, полужирных и низкожирных за счет потерь массовой доли влаги (усушки) в парафиновом покрытии в зависимости от времени хранения и фактической массовой доли влаги при приемке и т.д.

В том случае, если новые нормы естественной убыли по товарно-материальным ценностям законодательно не установлены, разрешено использовать ранее существовавшие. Если же для необходимого вида товарно-материальных ценностей норм естественной убыли отсутствуют, то учесть потери в целях снижения налогооблагаемой базы для исчисления предприятием налога на прибыль, к сожалению, нельзя.

Нормы естественной убыли, применяемые при перевозке товарно-материальных ценностей всеми видами транспорта, за исключением трубопроводного, утверждаются совместно с Министерством транспорта Российской Федерации. Норма естественной убыли установленная при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей является допустимой величиной безвозвратных потерь (естественной убыли), которую следует определять за время хранения товара путем сопоставления его массы с массой товара, фактически принятой на хранение.

В соответствии с Методическими указаниями по разработке норм естественной убыли, не любые потери могут являться естественной таковыми, так, например, не следует относить к естественной убыли различные технологические потери и потери от брака, а также потери товарно-материальных ценностей, возникающие при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации, повреждением тары, несовершенством средств защиты товаров от потерь и состоянием применяемого технологического оборудования.

Не рекомендуется использовать нормы естественной убыли для потерь товарно-материальных ценностей, возникающих в результате ремонта и профилактики используемого для транспортировки, а также для хранения технологического оборудования, при внутрискладских операциях, а также все виды аварийных потерь. Не рекомендуется также принимать нормы естественной убыли по товарно-материальным ценностям, принятым в пункте назначения путем счета или по трафаретной массе. Также не рекомендуется применять нормы естественной убыли на товарно-материальные ценности, принимаемые и сдаваемые путем счета или по трафаретной массе, хранящиеся и транспортируемые в герметичной таре (запаянные, с применением герметиков, уплотнений и др.), а также хранящиеся в резервуарах повышенного давления (т.е. это могут быть различного вида штучные товары и товары, поступающие в организацию в фасованном виде, однако, если фасовка товарно-материальных ценностей осуществляется непосредственно на предприятии, то к ценностям, следует применять те же нормативы естественной убыли, что и к нефасованным).

Если говорить о недостачах, возникающих в результате мелких хищений товарно-материальных ценностей, а именно товаров, хранящихся в торговом зале самообслуживания, то на вопрос о правомерности учета в составе расходов для целей налогообложения прибыли потерь товарно-материальных ценностей, применения норм списания потерь товаров в магазинах самообслуживания в целях налогообложения прибыли в Письме Минфина Российской Федерации № 03-03-04/1/392 от 29 ноября 2005 г. сообщается следующее: организация вправе учитывать для целей

налогообложения прибыли в составе материальных расходов потери при хранении товаров в торговом зале магазина самообслуживания в пределах норм, установленных Приказом Министерства торговли СССР от 23 марта 1984 г. № 75 «Об утверждении дифференцированных размеров списания потерь товаров в магазинах самообслуживания».

Как правило, нормы естественной убыли устанавливаются для двух периодов: с 1 октября по 31 марта (осенне-зимнего) и с 1 апреля по 30 сентября (весенне-летнего), или же исходя из типа и вместимости технологического оборудования для хранения и транспортировки.

Естественная убыль списывается после того, как по результатам проведенной инвентаризации будут выявлены недостачи товарно-материальных ценностей в пределах законодательно установленных норм естественной убыли, а также сверхнормативные потери.

Для определения величины естественной убыли, необходимо использовать следующую формулу:

$$E = T * H / 100, \quad (1)$$

Где E - величина естественной убыли;

T - количество перевозимых (переданных на склад) товаров за межинвентаризационный период;

H - установленная норма естественной убыли.

Потери по нормам естественной убыли исчисляются в установленном порядке, в процентах на каждый товар в отдельности.

Если же лица, виновные в недостаче товарно-материальных ценностей установлены, то недостача ценностей, выявленная в результате проведения инвентаризации, должна быть погашена за их счет, вместе с суммой налога на добавленную стоимость.

В противном случае, когда виновные лица не установлены, недостача товарно-материальных ценностей, по результатам инвентаризации, погашается за счет прибыли организации.

14.2. Хищения. Недостачи. Материальная ответственность. Порча имущества в результате чрезвычайных обстоятельств

После того, как инвентаризация проведена, описи заполнены, составлены все необходимые акты, проведена аналитическая работа по сопоставлению данных бухгалтерского учета и результатов проверки, а также оформлены, в виде сличительных

ведомостей полученные результаты, в случае выявления недостачи перед руководством предприятия встает вопрос об определении величины нанесенного ущерба и его возмещении лицами, признанными виновными.

В соответствии с ТК РФ, работник обязан возместить работодателю причиненный ему действительный ущерб.

Под прямым действительным ущербом, в этом случае следует понимать реальное уменьшение наличного имущества работодателя, или ухудшение состояния указанного имущества, включая имущество, третьих лиц находящееся на хранении у работодателя, за сохранность которого он несет ответственность, также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение, восстановление имущества либо на возмещение ущерба, причиненного работником третьим лицам.

До того, как решение о возмещении ущерба конкретным работником, будет принято руководством организации, необходимо провести мероприятия по установлению, как размеров причиненного ущерба, так и по установлению причин его возникновения. Для этих целей приказом руководителя создается специальная комиссия с участием соответствующих специалистов.

От предположительно виновного лица членами комиссии берется письменное объяснение для установления причины возникновения ущерба, при этом в случае отказа или уклонении работника предоставления указанного объяснения составляется соответствующий акт.

Предположительно виновный в причинении ущерба организации работник и его законный представитель имеют право ознакомиться со всеми материалами, полученными в результате проведенной комиссией проверки и обжаловать его в порядке, установленном ТК РФ, посредством обращения в комиссию по трудовым спорам или в суд. Причем, органом по рассмотрению трудовых споров размер ущерба, подлежащий взысканию с работника, с учетом степени и форм вины может быть существенно снижен.

ТК РФ не ограничивает срок для обращения с жалобой в Государственную инспекцию труда. Однако, в комиссию по трудовым спорам работнику, необходимо обратиться с заявлением в течение трех месяцев, со дня, когда он узнал, или должен был узнать о нарушении своего права. Данное заявление в обязательном порядке регистрируется комиссией и рассматривается в десятидневный срок. Если же по истечении десятидневного срока комиссией по трудовым спорам заявление от работника рассмотрено не было, он вправе обратиться с заявлением в суд.

Если же индивидуальный трудовой спор был рассмотрен комиссией без нарушения сроков, но работник или работодатель не согласны с вынесенным решением, оно может быть обжаловано в судебном порядке также в десятидневный срок.

Существуют обстоятельства, исключая материальную ответственность работника перед организацией, например возникновение ущерба, вследствие обстоятельств непреодолимой силы (пожар, наводнение и т.д.), нормального хозяйственного риска, крайней необходимости.

Размер реального ущерба, причиненного работником организации, выявленный по итогам инвентаризации, в результате утраты и порче имущества предприятия, следует определять по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества.

В соответствии с ТК РФ за причиненный организации ущерб работник несет материальную ответственность в пределах своего среднего месячного заработка, если иное не предусмотрено действующим законодательством. Материальная ответственность в полном размере причиненного ущерба возлагается на работника в таких случаях как:

- при исполнении работником своих трудовых обязанностей, действующим законодательством, на него возложена материальная ответственность в полном объеме за нанесенный ущерб;

- при установлении факта недостачи имущества, вверенных работнику в соответствии со специальным письменным договором, или при получении ценностей по разовому документу;

- в случае умышленного причинения работником организации умышленного ущерба;

- в случае причинении прямого действительного ущерба работником предприятия в состоянии алкогольного или наркотического опьянения;

- в случае причинения прямого действительного ущерба в результате различного вида преступных действий работника, в соответствии с решением суда;

- в случае причинения прямого действительного ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом.

Однако, с учетом конкретных обязательств, в результате которых работником был причинен прямой действительный ущерб, руководство организации может принять решение о том, что бы полностью или частично отказаться от возмещения ущерба.

Порядок возмещения ущерба, также регулируется ТК РФ. В том случае, если сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, не превышает его средней заработной платы для взыскания необходимо решение руководства предприятия, причем данное решение должно быть сделано в срок не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба.

В том случае, если месячный срок с момента установления вины истек, или же работник не согласен в добровольном порядке возместить причиненный организации ущерб, и сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, превышает его средний месячный заработок, то взыскание может осуществляться только в судебном порядке. В том случае, если же руководством предприятия установленный ТК РФ порядок взыскания суммы причиненного работником предприятия ущерба будет нарушен, работник имеет право обжаловать действия работодателя в суд.

Для всех случаев определения размера средней заработной платы (среднего заработка) согласно ТК РФ установлен единый порядок ее исчисления. Для того, чтобы рассчитать средний заработок сотрудника предприятия, необходимо учесть все виды выплат, применяемые в организации, не противоречащие действующему законодательству, в независимости от источников этих выплат.

Независимо от режима работника предприятия расчет его средней заработной платы осуществляется исходя из фактически начисленной заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих моменту выплаты. Календарным месяцем следует считать период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале - по 28-е (29-е) число включительно). Однако, коллективным договором или ином локальным нормативным актом могут быть предусмотрены и иные периоды для расчета заработной платы, в том случае, если это не ухудшает положение работников.

Согласно действующему законодательству размер нанесенного работником предприятия ущерба при порче или утрате имущества, выявленный в результате инвентаризации определяется по фактическим потерям, исходя из рыночных цен, определяемых на момент причинения ущерба, однако не ниже стоимости имущества, определяемой по данным бухгалтерского учета с учетом степени его износа. В том случае если имеет место повреждение или порча имущества к ущербу следует отнести все фактические расходы организации в результате полного восстановления имущества до первоначального вида. Если же восстановление имущества невозможно, размер ущерба, причиненного организации следует определять исходя из стоимости оставшегося в распоряжении организации поврежденного или испорченного имущества, в частности лома и отходов.

Работник организации, виновный в причинении прямого действительного ущерба, может возместить его в добровольном порядке полностью или же частично, причем допускается, по согласованию с руководством организации возмещение ущерба работником с рассрочкой. При этом работник организации, в свою очередь, представляет работодателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных

сроков предстоящих платежей, при этом в случае увольнения работника оставшаяся часть непогашенной задолженности будет взыскана в судебном порядке. По соглашению сторон, работник, в качестве возмещения причиненного предприятию ущерба может передать равноценное имущество, или же исправить поврежденное им имущество.

Возмещение ущерба осуществляется в независимости от привлечения работника к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности за действия или бездействие, которыми причинен ущерб работодателю.

Если же выявленный ущерб причинен несколькими работниками, сумма ущерба подлежащего возмещению определяется исходя из степени вины каждого из них, а также вида и предела материальной ответственности. При этом решение о привлечении к материальной ответственности всего коллектива или его части может приниматься руководством предприятия, только по результатам проверки. Сумма выявленного ущерба, подлежащая возмещению, подлежит распределению между членами коллектива пропорционально их месячному должностному окладу или тарифной ставке и фактически отработанному времени за период от последней проведенной на предприятии инвентаризации до момента обнаружения ущерба.

При проведении инвентаризации могут быть выявлены потери в результате произошедших чрезвычайных ситуации. К чрезвычайным ситуациям следует относить пожары, катастрофы, наводнения и другие различного рода стихийные бедствия.

Необходимо, что бы чрезвычайные обстоятельства, повлекшие за собой порчу или же полное исчезновение ценностей были документально подтверждены органами, непосредственно принимавших участие в ликвидации такого рода последствий.

Выявлены суммы потерь в результате таких событий относят, в соответствии с НК РФ к внереализационным расходам и уменьшают налогооблагаемую базу в целях исчисления налога на прибыль организации. Такие расходы в обязательном порядке должны быть документально подтверждены таким документами как: акт, подписанный руководителем организации и членами комиссии по ликвидации последствий чрезвычайных ситуации о произошедшем событии, справка специализированных служб (например, таких как МЧС России) о произошедшем событии и др.

В соответствии с ТК РФ общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы сотруднику организации не может превышать 20%.

15. Результаты проведенной инвентаризации и налог на добавленную стоимость

По мере осуществления своей обычной деятельности по реализации различного рода товаров, работ или услуг организация начисляет и уплачивает НДС, а при уплате его поставщикам - принимает к вычету. Для организаций, являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость при проведении инвентаризации, а точнее на ее заключительном этапе возникает вопрос о необходимости восстановления НДС.

В соответствии с действующим на сегодняшний момент НК РФ, вычетам подлежат, только те суммы налога, которые были предъявлены налогоплательщику при приобретении им товаров, работ или услуг, а также различного рода имущественных прав на территории Российской Федерации, либо это могут быть суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров, работ, услуг или имущественных прав.

В связи с тем, что выбывшие в результате недостач товарно-материальные ценности при осуществлении операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, не использовались, суммы этого налога, ранее принятые к вычету по таким товарно-материальным ценностям, необходимо восстановить. При этом указанное восстановление сумм налога должно производиться в том налоговом периоде, в котором недостающие товарно-материальные ценности списываются с учета. Суммы налога на добавленную стоимость, ранее принятые к вычету по утраченным в результате пожара товарам, в том числе основным средствам, по мнению Минфина, следует также восстановить. При этом по основным средствам восстановлению подлежат суммы налога в размере сумм, пропорциональных остаточной (балансовой) стоимости основных средств без учета переоценки.

В бухгалтерском учете организации при восстановлении сумм налога на добавленную стоимость будут сделаны следующие проводки:

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кредит **41** «Товары» - в бухгалтерском учете предприятия отражена, выявленная по результатам инвентаризации, недостача товара без учета суммы налога на добавленную стоимость;

Дебет **19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» - Кредит **68** «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость» - отражена восстановленная сумма налога, принятая ранее к вычету из бюджета;

Дебет **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кредит **19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» - отражена сумма налога, принятая ранее к вычету из бюджета по недостающим товарам;

Дебет **73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям» - Кредит **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» - сумма выявленной по итогам недостачи товаров, в т.ч. налог на добавленную стоимость, отнесена на выявленное в порядке, установленном действующим законодательством, виновное лицо.

По недостачам в пределах норм естественной убыли, выявленной в ходе проведения инвентаризации сумма налога на добавленную стоимость, предъявленная к вычету из бюджета по такому имуществу, восстановлению не подлежит.

16. Инвентаризация и налог на прибыль организации

В целях исчисления налога на прибыль в состав материальных расходов включаются потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировки материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли. Что касается потерь от порчи и недостачи ценностей сверх норм естественной убыли, то данные затраты не являются экономически оправданными и не могут быть учтены в составе расходов для целей исчисления налога на прибыль. При этом расходы по выявленной недостаче товарно-материальных ценностей могут включаться в состав внереализационных расходов могут включаться в том случае, если виновные лица, в порядке установленном действующем законодательством установлены не были. Однако для целей исчисления налога на прибыль такие расходы приниматься не будут.

В случае реализации материально-производственных запасов, выявленных в качестве излишка в результате проведенной инвентаризации, в целях исчисления налога на прибыль организации в составе материальных расходов их стоимость будет рассчитываться, как произведение рыночной стоимости материально-производственных запасов, учтенной в составе внереализационных доходов на ставку налога на прибыль.

Что же касается объектов основных средств, выявленных в результате проведенной инвентаризации, то их стоимость признается доходом и учитывается в целях расчета налога на прибыль организации. При этом, если в дальнейшем такое основное средство будет реализовано, организация вправе уменьшить на остаточную стоимость данного основного средства доходы от этой операции.

Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в ходе инвентаризации, будет равна рыночной стоимости этого имущества. Сумма, включенная в доход при выявлении основного средства при инвентаризации, списывается через амортизацию в полном объеме.

Список нормативно-правовых актов

- 1 Кодекс об административных правонарушениях.
- 2 Налоговый кодекс Российской Федерации, части I и II.
- 3 Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
- 4 Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».
- 5 Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н.
- 6 Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49.
- 7 Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н.
- 8 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденный Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н.
- 9 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08, утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.
- 10 Положение по бухгалтерскому учету № 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н.
- 11 Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 г. № 153н.
- 12 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н.
- 13 Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10 декабря 2002 г. № 126н.
12. Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России, утвержденный 12 октября 2011 г. № 373-П.
- 14 Постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».
- 15 Постановление правительства Российской Федерации от 31 марта 2005 г. № 171 «Об утверждении положения об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».
- 16 Приказ Министерства Финансов Российской Федерации от 29 декабря 2000 г. № 124н «Об утверждении бланков строгой отчетности».
- 17 Приказ Министерства Финансов Российской Федерации от 9 апреля 2008 г. № 39н

Расписка

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию, и все товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию и все товарно-материальные ценности, поступившие на мою (нашу) ответственность, приняты на учет, а выбывшие списаны в расход.

Материально-ответственное (ые)

лицо (а)

_____ (должность)

_____ (подпись)

_____ (расшифровка

подписи)

Приложение В

Акт инвентаризации наличных денежных средств

Унифицированная форма № ИНВ-15
Утверждена постановлением Госкомстата
России от 18.08.98 № 88

Форма по ОКУД	Код
0317013	0317013
по ОКПО	40062011
—	—
Вид деятельности	—
номер	45
дата	17.02.2002
Вид операции	12

Основание для проведения инвентаризации: приказ, постановление, распоряжение
ненужное зачеркнуть

Номер документа	Дата составления
15	18.02.2002

АКТ
инвентаризации наличных денежных средств,
находящихся по состоянию на « 18 » февраля 2002 г.

РАСПИСКА

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию и все денежные средства, разные ценности и документы, поступившие на мою ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Материально ответственное лицо кассир Михайлова Н.П. Михайлова
должность подпись расшифровка подписи

Акт составлен комиссией, которая установила следующее:

1) наличных денег	<u>3700</u> руб. <u>00</u> коп.	3) ценных бумаг	— руб. — коп.
2) марок	— руб. — коп.	4)	— руб. — коп.
Итого фактическое наличие на сумму	<u>3700</u> руб. <u>00</u> коп.		
	<u>Три тысячи семьсот</u> прописью		
По учетным данным на сумму	<u>3800</u> руб. <u>00</u> коп.		
	<u>Три тысячи восемьсот</u> прописью		
Результаты инвентаризации: излишек	— руб. — коп.		
недостача	<u>100</u> руб. <u>00</u> коп.		

Последние номера кассовых ордеров: приходного № 85, расходного № 105

Председатель комиссии директор Васильев А.И. Васильев
должность подпись расшифровка подписи

Члены комиссии: бухгалтер Григорьева М.А. Григорьева
должность подпись расшифровка подписи

зам. склада Иванов А.Н. Иванов
должность подпись расшифровка подписи

начальник цеха Петров С.С. Петров
должность подпись расшифровка подписи

Подтверждаю, что денежные средства, перечисленные в акте, находятся на моем ответственном хранении.

Материально ответственное лицо кассир Михайлова Н.П. Михайлова
должность подпись расшифровка подписи

« 18 » февраля 2002 г.

Объяснение причин излишков или недостач Ошибка при выдаче заработной платы

Материально ответственное лицо кассир Михайлова Н.П. Михайлова
должность подпись расшифровка подписи

Решение руководителя организации Недостачу 100 руб. 00 коп. удержать с кассира Н.П. Михайловой

директор Васильев А.И. Васильев
должность подпись расшифровка подписи

« 18 » февраля 2002 г.

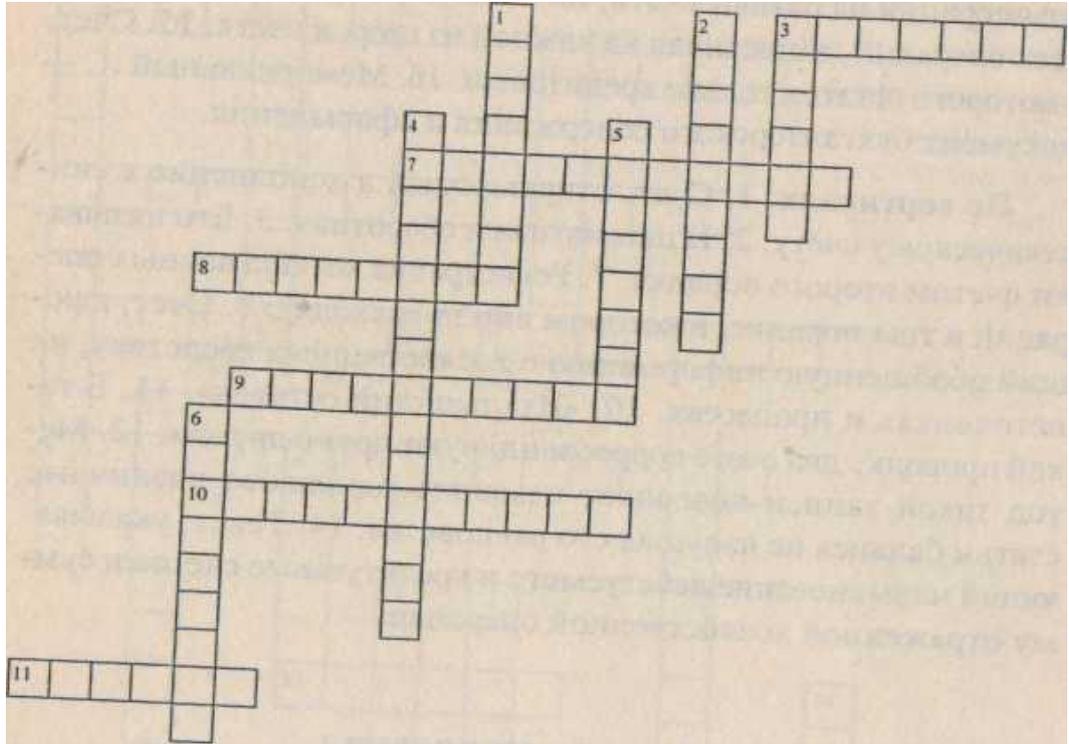
Список используемой литературы

1. Федеральный Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ. – М.: 2011
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, Утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.98г. № 34н ПБУ № 1-15 от 1994-2000
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н
4. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению/ В.Е.Ванкевич, Е.Е Шибeko, А.Л.Бавдей и др.; под общ. Ред. Л.Л. Ермолович, В.Е. Ванкевича – Минск: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2009. – 368 с.
5. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.06.95 № 49.
6. Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденное приказом Минфина РФ по налогам и сборам от 10.03.1999 № 20н/ГБ-3-04/39
7. Постановление Госкомстата РФ от 18.08.98 № 88 « Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций , по учету результатов инвентаризации» (в ред.Постановлений Госкомстата РФ от 27.03.2000 г. № 26, от 03.05.2000 г. № 36)
8. Постановление Госкомстата РФ от 03.05.2000 г. № 36 « О внесении изменений в Постановление Госкомстата России от 18.08.1998 г.№ 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций , по учету результатов инвентаризации»
9. Богаченко В.М., Кириллова Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник. – 6-е изд., переработ. И доп. – Ростов на Дону: Феникс, 2013. – 480 с. (Серия «Среднее профессиональное образование»).
10. Бородина В.В. Инвентаризация в бухгалтерском учете: Учебно-практическое пособие. М.: ОАО «Издательский дом “Городец”», 2010. — 320 с.
11. Каморджанова Н.А., Карташова И.В., Каморджанов Д.Р., Помазанова М.А. Бухгалтерский учет. Тесты и задачи. 3-е изд. – СПб.: Питер, 2009. – 256 с.: ил. – (Серия «Учебное пособие»).
12. Самохвалова Ю.Н. Бухгалтерский учет: Краткий курс. Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 144 с. – (Серия «Высшее образование»).

Список электронных источников информации

1. <http://www1.minfm.ru/> Министерство финансов Российской Федерации
2. <http://mvf.klerk.ru/index.html> Клерк. В помощь бухгалтеру.
3. <http://www.consultant.ru/> Консультант Плюс
4. <http://www.garant.ru/>-Система Гарант
5. <http://www.ipbr.ru/> Институт профессиональных бухгалтеров России

Кроссворд



По горизонтали:

3. Путем одного из каких действий определяется фактическое наличие имущества при инвентаризации?

7. Инвентаризация, проводимая при смене материально ответственных лиц, после стихийных бедствий, при переоценке товарно-материальных ценностей.

8. Инвентаризация, которая проводится одновременно в организации и в структурных подразделениях.

9. Инвентаризация, при которой проверяют только некоторые (на выбор) ценности у конкретного материально ответственного лица.

10. Инвентаризация, которую проводят внезапно, без предварительного плана по инициативе администрации или следственных органов.

11. Что издается в организации до начала проведения инвентаризации?

По вертикали:

1. Инвентаризация, проводимая в сроки, заранее установленные руководителем, и в соответствии с графиком
2. Инвентаризация, охватывающая отдельные виды средств организации: основные средства, сырье, готовую продукцию, денежные средства и т. д.
3. Инвентаризация, которая охватывает все виды средств, в том числе ценности, не принадлежащие организации, правильность расчетов с другими организациями и лицами.
4. Сличение фактических данных с учетными данными путем перевешивания, перемеривания, пересчета.
5. Для проведения инвентаризаций в организации создается постоянно действующая инвентаризационная ...
6. Инвентаризация, проводимая в тех случаях, когда возникли сомнения в качестве проведенной инвентаризации.