ГЛАВА 1. ТЕОРИТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

1.1 Нормативные документы и общие правила проведения инвентаризации

Порядок проведения инвентаризации и отражение в учете ее результатов регулируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 года №49 (ред. От 08.11.2010)"Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств".

Для документального оформления проведения инвентаризации и отражения ее результатов в бухгалтерском учете организации применяются типовые унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 года №88 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации".

Для проведения инвентаризации руководитель предприятия издает приказ по форме №ИНВ-22.

Обращаем Ваше внимание на то, что участие материально-ответственных лиц при проведении инвентаризации обязательно.

Данный приказ регистрируют в Журнале учета и контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации (унифицированная форма ИНВ-23).

Такой приказ готовится, как правило, не менее чем за 10 дней до наступления срока проведения инвентаризации.

Для проведения инвентаризаций в организации создаются инвентаризационные комиссии. Они могут быть постоянно действующими, рабочими, разовыми.

В организационно-контрольные функции постоянно действующей комиссии входит проведение плановых, а также выборочных инвентаризаций и контрольных проверок в межинвентаризационный период.

В течение года (в межинвентаризационный период) в организациях с большой номенклатурой учитываемых ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки.

Рабочие комиссии, которые непосредственно проводят плановые инвентаризации материальных ценностей и денежных средств в местах их хранения, участвуют в определении результатов инвентаризации. Они обычно создаются при большом объеме работ или территориальной разобщенности имущества для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Рекомендуется утверждать рабочие комиссии на весь отчетный год с возложением на них обязанностей по проведению разовых инвентаризаций

Разовые комиссии (в каждом конкретном случае состав комиссии утверждается руководителем организации при проведении инвентаризации по мере необходимости) проводят проверки и выборочные инвентаризации.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждается руководителем организации в приказе об инвентаризации.

В этом же приказе конкретизируется:

- состав имущества, подлежащего инвентаризации,

- причины инвентаризации (контрольная проверка, смена материально-ответственного лица, переоценка и другие),

- определяются порядок и сроки проведения инвентаризации,

- назначается председатель инвентаризационной комиссии.

Вещественная и документальная проверка фактического наличия имущества и обязательств проводится инвентаризационной комиссией коллегиально.

Существенным правилом для всех инвентаризаций является то, что при отсутствии хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Обычно для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Если объем работ велик, и одной комиссии с ним не справиться, то создается несколько рабочих инвентаризационных комиссий.

До проведения инвентаризации важно убедиться, что в организации четко организовано складское хозяйство и контрольно-пропускная система. Для этого инвентаризационной комиссии рекомендуется проверить следующие факты:

1) осуществляется ли охрана территории организации, оборудованы ли помещения пожарно-охранной сигнализацией;

2) заключены ли фактически и правильно ли оформлены договоры о полной индивидуальной или бригадной материальной ответственности с работниками, которым переданы ценности для сохранения и использования;

3) соответствуют ли должности материально-ответственных лиц утвержденному перечню должностей и работ, замещаемых и выполняемых работниками, с которыми организацией могут заключаться письменные договоры о полной материальной ответственности;

4) созданы ли материально-ответственным лицам условия для обеспечения сохранности материальных ценностей, имеются ли закрываемые складские помещения, шкафы, сейфы, емкости для хранения ценностей;

5) оснащены ли места хранения материальных ценностей необходимыми измерительными приборами;

6) существует ли контроль над порядком вывоза ценностей из организации и выдачей доверенностей на их получение;

7) хранятся ли товарно-материальные ценности, принадлежащие третьим лицам, отдельно;

8) назначена ли приказом руководителя постоянно действующая комиссия для проверки сохранности материальных ценностей.

Руководитель организации должен обеспечить условия для полной и точной проверки фактического наличия имущества в установленные сроки; предоставить работников, мерную тару и инвентарь для перемеривания, взвешивания, перемещения грузов, измерительные и контрольные приборы.

Бухгалтерия готовит инвентаризационные описи, не заполняя графу "По данным бухгалтерского учета", по объектам и структурным подразделениям, подлежащим инвентаризации, не менее чем в двух экземплярах.

Подготовленные инвентаризационные описи раздаются всем материально-ответственным лицам для заполнения графы "Фактическое наличие" с указанием сроков заполнения.

Материально-ответственное лицо перед проведением инвентаризации должно подготовить все материальные ценности (рассортировать), оформить все приходные и расходные документы.

Комиссия проводит подготовительную работу, предшествующую подсчету остатков материальных ценностей:

- пломбирует помещения, в которых находятся материальные ценности;

- проверяет весы, мерную тару;

- получает от материально-ответственных лиц отчеты со всеми документами, подтверждающими движение товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расписку.

Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение (или доверенности на получение) имущества.

Таким образом, полнота передачи первичных документов подтверждается расписками материально-ответственных лиц, а также расписками держателей подотчетных сумм или доверенностей на получение материальных ценностей.

Согласно Закону №402-ФЗ, если на предприятии отсутствует материально-ответственное лицо, то им является руководитель предприятия.

Подготовительные мероприятия к проведению инвентаризации заключаются еще и в разработке внутренних нормативных документов - правил, инструкций, распоряжений и тому подобного, регламентирующих деятельность комиссий на каждом этапе проведения инвентаризации.

В указанных внутренних документах необходимо отразить:

1) конкретную методику проведения инвентаризации с учетом специфики деятельности данной организации;

2) соответствующие описания действий членов рабочих комиссий при проверке наличия и состояния отдельных объектов;

3) порядок получения подтверждений учетных данных контрагентами организации - поставщиками, покупателями, банками, налоговыми органами и другими;

4) порядок урегулирования претензий к работе инвентаризационных комиссий;

5) типовые формы необходимых первичных учетных документов (не предусмотренные Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 года №88 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации") для оформления результатов инвентаризации, разработанных и утвержденных организацией самостоятельно.

Председатель комиссии до начала проведения инвентаризации визирует все предоставленные приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием "до инвентаризации на "___" (дата)", что является основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Грубейшей ошибкой является заполнение инвентаризационных описей со слов материально-ответственных лиц.

Если материальные ценности хранятся на нескольких складах, то необходимо, чтобы инвентаризация всех ценностей проводилась одновременно. Кроме того, должен быть обеспечен контроль поступления и выбытия материальных ценностей во время проведения инвентаризации. Если можно остановить приемку (выдачу) товарно-материальных ценностей на складах во время инвентаризации, это должно быть сделано.

Товарно-материальные ценности, поступающие во время инвентаризации, принимаются материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии, приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации и заносятся в отдельную опись под наименованием "Товарно-

материальные ценности, поступившие во время инвентаризации". В описи указываются:

- дата поступления товаров,
- наименование поставщика,
- дата и номер приходного документа,
- наименование товара,
- количество товара,
- цена товара,
- 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, на которую записаны эти ценности.

Если инвентаризация длится долго, то в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в период инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием "Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации".

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

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, по окончании работы инвентаризационной комиссии должны опечатываться.

Во время перерывов в работе инвентаризационной комиссии (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

В любом случае на дату проведения инвентаризации должно быть известно учетное количество и стоимость инвентаризуемых ценностей.

Как показывает практика, это условие зачастую не выполняется, что является грубым нарушением норм учета, поскольку позволяет манипулировать учетными регистрами, зная количество ценностей, имевшихся в наличии на дату проведения инвентаризации.

После проведения всех необходимых подготовительных мероприятий производится опись имущества и обязательств, то есть их вещественная и документальная проверки.

Проведение описи имущества и обязательств начинают с получения последнего на момент инвентаризации товарного отчета со всеми документами, отчета о движении денежных средств и расписки от материально-ответственного лица.

Члены инвентаризационной комиссии в присутствии материально-ответственного лица (лиц) пересчитывают (взвешивают, обмеривают) имущество и составляют инвентаризационные описи.

Вещественная и документальная проверки осуществляются, как правило, сплошным методом, то есть пересчитываются абсолютно все товары и ценности.

Это процесс достаточно трудоемкий, но действующие нормативные документы позволяют применять упрощенные способы инвентаризации лишь в очень немногих случаях. В частности, если материалы и товары хранятся в неповрежденной упаковке поставщика, их количество определяется на основании данных об этих материальных ценностях по спецификации или маркировке, имеющейся на упаковке, а также на основании накладных и счетов-фактур.

При этом обязательно на выбор проверяется часть таких товарно-материальных ценностей.

Если выборочной проверкой будут установлены расхождения между фактическим наличием и данными, показанными в спецификациях или маркировке поставщиков, рабочая инвентаризационная комиссия обязана провести полную проверку фактического наличия таких материальных ценностей.

Вес или объем навалочных материалов определяется по данным обмера с помощью технических расчетов.

В тех случаях, когда продукция в соответствии с обязательными правилами принимается от поставщиков по теоретическому весу или метражу, вещественная проверка такой продукции производится также по теоретическому весу или метражу.

При инвентаризации, например оборудования, следует кроме наружного осмотра, проверить наличие паспортов и инструкций по монтажу и эксплуатации, а также комплектность, согласно паспорту, заводской номер и год выпуска, тип и номер оборудования, завод-изготовитель, номер ГОСТа указаны на бирках, прикрепляемых к оборудованию. Если оборудование поставляется без электродвигателей, это должно быть указано в паспортах.

Если проводится инвентаризация большого количества весовых товаров, то один из членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственное лицо раздельно ведут ведомости отвесов. В конце рабочего дня или по окончании взвешивания данные этих ведомостей сличают, и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к результатам проверки.

После проверки фактического наличия материальных ценностей составляются акты инвентаризации и инвентаризационные описи. Причем, основной формой первичной документации для учета результатов вещественной инвентаризации является инвентаризационная опись, а для учета документальной инвентаризации - акт инвентаризации.

Формы инвентаризационных описей и актов инвентаризации утверждены Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 года №88 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации".

Таблица 1 Формы инвентаризационных описей

Наименование документа	Номер формы
Инвентаризационная опись основных средств	ИНВ-1
Инвентаризационная опись нематериальных активов	ИНВ-1а
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	ИНВ-3
Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных	ИНВ-4
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение	ИНВ-5
Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути	ИНВ-6
Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них	ИНВ-8
Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях	ИНВ-8а
Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них	ИНВ-9
Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств	ИНВ-10
Акт инвентаризации расходов будущих периодов	ИНВ-11
Акт инвентаризации наличных денежных средств	ИНВ-15
Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности	ИНВ-16
Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами	ИНВ-17

Нормативные документы при проведении инвентаризации:

Федеральный закон РФ "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.06.1995 г. № 49 "Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" (см. ссылка . http://base.garant.ru/10103513/)

Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998г. № 34н "Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ" (редакция на 26.03.2007).

Постановление Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 18 августа 1998 г. № 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 №26, от 03.05.2000 № 36) (см ссылка http://base.garant.ru/12113060/).

1.2 Последовательность и порядок документального оформления результатов инвентаризации

В ходе инвентаризации составляются инвентаризационные описи или акты, в которые заносятся сведения о фактическом наличии имущества и реально учтенных финансовых обязательствах. Описи и акты оформляются в двух экземплярах. На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Инвентаризационные описи и акты являются первичными учетными документами для бухгалтерского учета. Поэтому задача инвентаризационной комиссии - наиболее полно и точно внести в описи данные о фактическом имуществе и финансовых обязательствах, а затем правильно и своевременно оформить материалы инвентаризации. Инвентаризационные описи можно заполнять как от руки чернилами или шариковой ручкой, так и с использованием средств компьютерной техники. В любом случае в них не должно быть помарок и подчисток.

В период проведения инвентаризации материально ответственные лица могут обнаружить ошибки в описях. В этом случае они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия должна проверить этот факт и в случае его подтверждения устранить выявленные ошибки.

Ошибочные записи исправляются во всех экземплярах описи в соответствии с правилами бухгалтерского учета - неправильные записи зачеркиваются, а над ними проставляется правильная запись. Исправления должны быть оговорены и

подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В описях не допускается оставлять незаполненные строчки. На последних страницах они прочеркиваются.

Товарно-материальные ценности заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикул, сорт и т.д.). Инвентаризация ценностей должна проводиться в порядке их расположения в данном помещении. Если инвентаризационная опись или акт составляется на нескольких страницах, то они должны быть пронумерованы и скреплены таким образом, чтобы исключить возможность замены одной или нескольких из них. В конце каждой страницы описи следует прописью указать:

- число порядковых номеров материальных ценностей;

- 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.

Такая запись позволяет исключить возможность внесения в составленный документ несанкционированных изменений после его подписания членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку, после которой подписываются все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. Кроме того, в конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. Если инвентаризация имущества проводится в связи со сменой материально ответственных лиц, работник, принявший имущество, расписывается в описи в получении, а работник, сдавший это имущество, - в его сдаче.

В соответствии с Инструкцией N 70н результаты инвентаризации оформляются следующими актами:

- Акт инвентаризации ценных бумаг (ф. 0511817);

- Акт инвентаризации остатков на счетах денежных средств (ф 0511828);

- Акт инвентаризации задолженности по ссудам (кредитам) (ф. 0511829);

- Акт инвентаризации (сличительная ведомость) бланков строгой отчетности и денежных документов;

- Акт инвентаризации (сличительная ведомость) по объектам нефинансовых активов (ф. 0511832);

- Акт инвентаризации наличных денежных средств (ф. 0511837);

- Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф. 0511838);

- Акт инвентаризации расчетов по доходам и платежам (ф. 0511840);

- Акт о результатах инвентаризации (ф. 0511835).

В Акте о результатах инвентаризации указываются номера и даты актов инвентаризации (сличительных ведомостей) на основании которых он составлен.

1.3 Основные направления инвентаризации имущества

Инвентаризация имущества является эффективным методом контроля за сохранностью всего имущества организации, правильностью отражения операций на счетах бухгалтерского учета, соблюдением финансовой дисциплины, своевременным обнаружением и исправлением расхождений между фактическими данными, полученными в результате проведения инвентаризации, и данными бухгалтерского учета, что в конечном итоге способствует повышению достоверности информации при формировании отчетных показателей о результатах деятельности.

Основными целями инвентаризации имущества предприятия являются:

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

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения, все виды финансовых обязательств, драгоценные металлы и драгоценные камни, а также драгоценные металлы в составе оборудования, сырья и материалов.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам. Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственному лицу.

Инвентаризация имущества предприятия обязательна:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, инвентаризация складов, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц. При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризации проводятся при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады);
- при установлении фактов хищений, злоупотреблений или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;

- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Руководитель организации вправе определить своим приказом (распоряжением) или положениями учетной политики случаи дополнительного проведения инвентаризации. При этом данным локальным нормативным актом организации определяются количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и др. вопросы.

Инвентаризация может проводиться и в иных случаях по решению собственника (учредителя). Инвентаризация основных средств может проводиться как в целом по организации, так и по ее подразделениям, по видам имущества или обязательств. Инвентаризация проводится в соответствии с планом, утвержденным руководителем организации на календарный год. В плане указывается:

- количество инвентаризаций;
- дата проведения инвентаризаций;
- перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой инвентаризации (за исключением случаев, когда она обязательна).

Инвентаризационная (рабочая) комиссия - комиссия, на которую возложена обязанность по проведению инвентаризации и ответственность за достоверность ее результатов. Состав инвентаризационной (рабочей) комиссии:

- представители администрации;
- представители службы главного технолога, главного механика, главного энергетика, главного инженера, отдела капитального строительства;
- работники бухгалтерии (при инвентаризации драгоценных металлов и драгоценных камней в состав инвентаризационной комиссии включается главный (старший) бухгалтер или лицо его заменяющее);
- материально ответственные лица (при инвентаризации драгоценных металлов и драгоценных камней в состав инвентаризационной комиссии не включаются материально ответственные лица, в подотчете у которых находятся ценности, подлежащие инвентаризации);

- представители независимых аудиторских организаций по усмотрению администрации или собственника имущества;
- лица, ответственные за ведение бухгалтерского учета по счетам расчетов.

В пункте 26 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности уточнено, что при обязательной перед составлением годовой бухгалтерской отчетности инвентаризации может не проводиться проверка имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Кроме того, инвентаризация объектов основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

При инвентаризации имущества, не принадлежащего предприятию или организации на праве собственности, в состав инвентаризационной комиссии включается представитель собственника этого имущества (если имущество является федеральной собственностью, приглашается представитель соответствующего федерального органа исполнительной власти). Представители сторонних организаций включаются в состав инвентаризационной комиссии на основании доверенностей, выданных в установленном порядке той организацией, которая направляет своего представителя для проведения инвентаризации.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризация проводится при смене руководителя коллектива (бригады), при выбытии из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады). На это обращено внимание в пункте 1.6 Методических указаний по инвентаризации имущества и обязательств. Кроме того, в указанных случаях с новым составом коллектива (бригады) перезаключается заключенный договор о полной коллективной (бригадной) материальной ответственности.

Перечень работ, при выполнении которых может вводиться полная коллективная (бригадная) ответственность за недостачу вверенного работникам имущества, а также типовая форма договора о полной коллективной (бригадной)

материальной ответственности, утверждены постановлением Минтруда России от 31.12.02 № 85. Ранее действовавшее Положение о бухгалтерских отчетах и балансах (утверждено постановлением Совмина СССР от 29.06.79 № 633, в редакции изменений и дополнений) определялись следующие сроки проведения инвентаризации:

- основных средств – не менее одного раза в год перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, но не ранее 1 ноября отчетного года;
- капитальных вложений – не менее одного раза в год перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, но не ранее 1 декабря отчетного года;
- незавершенного производства и полуфабрикатов собственной выработки – перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, но не ранее 1 октября отчетного года, и, кроме того, периодически в сроки, устанавливаемые соответственно министерствами, ведомствами;
- незавершенного капитального ремонта и расходов будущих периодов – не менее одного раза в год;
- молодняка животных, животных на откорме, птицы, кроликов, зверей и семей пчел, а также подопытных животных – не менее одного раза в квартал;
- готовой продукции на складах – не менее одного раза в год перед составлением годовых отчетов и балансов, но не ранее 1 октября отчетного года;
- товаров и тары в магазинах и на других предприятиях розничной торговли – не реже двух раз в год; товаров в книжных магазинах – не реже одного раза в год;
- товаров: на складах и базах промышленных товаров – не реже одного раза в год; на складах и базах продовольственных товаров – не реже двух раз в год;
- малоценных и быстроизнашивающихся предметов (в настоящее время данный вид имущества отдельно не рассматривается, а соответствующие запасы, исходя из срока полезного использования, учитываются в составе объектов основных средств и (или) материалов) – не менее одного раза в год;
- драгоценных металлов и алмазов – не менее двух раз в год;
- нефти и нефтепродуктов – не реже одного раза в месяц;

- библиотечных фондов – в порядке, устанавливаемом министерствами и ведомствами;
- сырья и прочих материальных ценностей – не менее одного раза в год перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, но не ранее 1 октября отчетного года;
- денежных средств, денежных документов, ценностей и бланков строгой отчетности – не менее одного раза в месяц;
- расчетов с банками (по расчетным и другим счетам, ссудам, полученным из бюджета средствам и т.д.) – по мере получения выписок банков, а по переданным в банк на инкассо расчетным документам – на первое число каждого месяца;
- расчетов производственных объединений, предприятий и организаций с их производственными единицами, производствами и хозяйствами, выделенными на отдельные балансы, и с вышестоящими организациями – на первое число каждого месяца;
- расчетов по платежам в бюджет – не менее одного раза в квартал;
- расчетов с дебиторами и кредиторами – не менее двух раз в год.

В настоящее время указанные сроки проведения *инвентаризации* можно рассматривать только как рекомендуемые. Кроме случаев, когда инвентаризация проводится обязательно, периодичность и конкретные сроки проведения инвентаризации тех или иных видов имущества (расчетов) устанавливаются руководителем организации. При этом по объектам основным средств, незавершенному производству, материально-производственным запасам инвентаризация может проводиться и до окончания года. Инвентаризация же расчетов может осуществляться только на отчетную дату, так как в противном случае не будут подтверждены соответствующие статьи баланса. Поэтому период итоговой инвентаризации, проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, как правило, приходится на октябрь отчетного года – февраль следующего календарного год.

1.4 Инвентаризация товарно-материальных ценностей

Правила инвентаризации товарно-материальных ценностей (ТМЦ) определены в пунктах 3.15-3.26 гл. 3 правил проведения инвентаризации. Порядок бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей определяется в ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов". Более подробно учет товарно-материальных ценностей рассмотрен в разделах справочника "Учет материалов" и "Учет товаров".

Перед проведением инвентаризации товарно-материальных ценностей необходимо проверить наличие и состояние карточек складского учета, товарных отчетов и других регистров аналитического учета.

При инвентаризации комиссия должна в присутствии материально-ответственных лиц проверить фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем пересчета, перемеривания или перевешивания. При хранении товарно-материальных ценностей на разных складах с одним материально-ответственным лицом инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. В рамках одного склада пересчет ценностей проводится в порядке их расположения в помещении хранения.

Результаты инвентаризации заносятся в инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей по форме № ИНВ-3 по каждому отдельному наименованию с указанием количества, вида, группы, артикула и прочих необходимых характеристик. В случае обнаружения расхождений и неточностей в наименовании или основных характеристиках товарно-материальных ценностей в описи указываются правильные сведения.

Товарно-материальные ценности, поступающие во время инвентаризации, должны приходоваться после инвентаризации по реестру или товарному отчету. Во время инвентаризации эти ценности заносятся в отдельную опись, которая называется "Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации". В описи указывается дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество,

цена и сумма, а на приходном документе делается отметка "после инвентаризации" со ссылкой на дату описи. В случае если вследствие производственной необходимости происходит отпуска ценностей во время проведения инвентаризации, отпущенные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием "Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации". Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации.

На товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, составляется отдельный акт инвентаризации материалов и товаров, находящихся в пути по форме ИНВ-6. В этом акте по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

На товарно-материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок, формируется акт инвентаризации товаров отгруженных по форме ИНВ-4. В акте по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

На товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, формируется инвентаризационная опись по форме ИНВ-5. Записи в опись заносятся на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описи указываются наименование ценностей, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Суммы должны подтверждаться надлежаще оформленными первичными документами.

Тара отражается в описях по видам, целевому назначению и качественному состоянию. На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.

Если в результате инвентаризации выявлены расхождения между фактическим наличием и учетными данными формируется сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей по форме № ИНВ-19. Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных ценностей должна быть произведена с учетом рыночных цен. Выявленные при инвентаризации излишки и недостачи ТМЦ отражаются в бухгалтерском учете организации.

1.5 Инвентаризация расчётов

Инвентаризация расчетов заключается в проверке обоснованности числящихся на бухгалтерских счетах сумм дебиторской и кредиторской задолженности и их реальности. Инвентаризация расчетов включает в себя: расчеты с банками; расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами; расчеты с покупателями и заказчиками; расчеты с поставщиками; расчеты с подотчетными лицами; расчеты с работниками, депонентами; расчеты с прочими дебиторами и кредиторами, а также расчеты со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы.

При проверке расчетов следует установить:

- имеется ли равенство остатков (дебетовых и кредитовых раздельно) по счетам расчетов по балансу, остаткам в оборотных ведомостях (карточках аналитического учета), а также законность и хозяйственную целесообразность совершенной операции. При этом необходимо обратить внимание имеются ли суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности;

- правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям.

Сведения о реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации. С 1 января 1999 года

применяются новые формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.98 N 88. Так, при оформлении результатов инвентаризации расчетов составляется "Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами" по форме N ИНВ-17 и "Справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами" - Приложение к форме N ИНВ-17.

Инвентаризация расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

Инвентаризация расчетов с бюджетом заключается в том, что налоговая инспекция по запросу налогоплательщика выдает ему акт сверки, в котором указываются виды налогов (которые уплачивает данный налогоплательщик), начисленная по каждому виду налога сумма (сумма берется из представленных налогоплательщиком расчетов), суммы фактически поступивших от данного налогоплательщика в бюджет налогов, суммы недоимки или переплаты, а также суммы начисленных пеней и штрафов (если они имеются).

Задача предприятия состоит в том, чтобы проверить данные, отраженные в акте сверки и в случае обнаружения несоответствия каких-либо сведений (например, неправильно начислена (или вообще не отражена в акте) сумма по какому-либо расчету, не все уплаченные предприятием суммы налогов отражены в акте сверки и т.п.) сообщить об этом налоговому органу или внести исправления в свою бухгалтерскую отчетность.

Аналогичным образом производится сверка расчетов и с внебюджетными фондами.

Инвентаризация расчетов с поставщиками

При инвентаризации расчетов с поставщиками также составляются акты сверки, в которых отражаются данные о состоянии расчетов (количество отгруженных и полученных сырья, материалов, оборудования, готовой продукции и т.п., сумма оплаченных и полученных денежных средств). Указанные акты подписываются обеими сторонами.

Проверке должен быть подвергнут счет "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по товарам, оплаченным, но находящимся в пути, и расчетам с поставщиками по неотфактурованным поставкам. Он проверяется по документам в согласовании с корреспондирующими счетами.

Материальные ценности, поступающие от поставщиков, принимаются на учет (приходуются по счету 10, 12, 41) независимо от того, когда они поступили на предприятие - до или после получения расчетных документов поставщика. Фактически прибывшие материальные ценности, по которым не поступили расчетно-платежные документы, считаются неотфактурованной поставкой. Такие МЦ принимаются по приемному акту, составляемому на складе по факту их поступления по цене, указанной в договоре (см. п.24 ПБУ 5/98). Если до конца месяца расчетные документы не поступят, то такие МЦ отражаются в балансе в приемной оценке, а в следующем месяце при поступлении расчетных документов стоимость неотфактурованных поставок сторнируется и производится запись по фактическим суммам, указанным в документах поставщиков.

Если стоимость материалов уже оплачена поставщику, а на конец месяца они находятся в пути или еще не вывезены со складов поставщиков, то в конце месяца в бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 10 и кредиту счета 60 (без оприходования этих ценностей на склад). В начале следующего месяца эти суммы сторнируются и числятся в текущем учете как дебиторская задолженность по счету 60.

При инвентаризации расчетов с поставщиками нужно обратить внимание на наличие сумм кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности.

Согласно п.78 Положения по ведению бухгалтерского учета суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовые результаты организации.

Сроки исковой давности и правила их исчисления устанавливаются законодательством, в частности главой 12 ГК РФ, и не могут быть изменены по соглашению сторон. Общий срок исковой давности составляет три года (ст.196 ГК РФ). Специальные (сокращенные или более длительные по сравнению с общим) сроки устанавливаются законодательством применительно к отдельным видам обязательств.

При списании кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, в бухгалтерском учете делается проводка Дт.60 - Кт.80 "Прибыли и убытки" (с учетом налога на добавленную стоимость).

В результате списания кредиторской задолженности на финансовый результат предприятия неизбежно возникает вопрос и о источнике покрытия НДС, относящегося к списываемой задолженности. Департамент налоговой политики Минфина РФ в Письме от 22.05.96 N 04-03-11 (имеет статус официальной переписки) предлагает списывать НДС по неистребованной кредиторской задолженности за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, обосновывая свой вывод тем, что сумма кредиторской задолженности при списании на финансовый результат предприятия налогом на добавленную стоимость не облагается. Однако многие организации, сумму НДС, указанную в документах, подтверждающих стоимость неоплаченных материальных ресурсов (работ, услуг), отражают по дебету счета 80 "Прибыли и убытки" с целью выявления на счетах бухгалтерского учета реального финансового результата, полученного от списания кредиторской задолженности (более подробно см. статью "За счет каких источников списывается НДС по неистребованной кредиторской задолженности", опубликованную в N 3 АКДИ "Экономика и жизнь" за 2000 год).

Инвентаризация расчетов с покупателями и заказчиками

В бухгалтерском учете дебиторская задолженность, как правило, формируется на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", а также 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Инвентаризация расчетов с дебиторами непосредственно заключается в проверке правильности и обоснованности, числящихся на счетах бухгалтерского учета сумм дебиторской задолженности.

При проведении инвентаризации выявляют две группы обязательств - задолженности, которые будут погашены, а также долги, не реальные для взыскания. Также необходимо особое внимание обратить на наличие сумм дебиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности.

В соответствии с п.77 Положения по ведению бухгалтерского учета 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.

За счет сумм резерва сомнительных долгов производится списание сумм дебиторской задолженности, не погашенной в установленный договором срок и не обеспеченной соответствующими гарантиями. На счетах бухучета данная операция отражается следующим образом: Дт.82 - Кт.62, 61, 76 - списана дебиторская задолженность в части, покрываемой резервом. При этом необходимо учитывать, что за счет резерва списание дебиторской задолженности производится в полном объеме с учетом НДС (п.29 Разъяснений ГНС РФ от 23.09.93 N ВЗ-4-05/150н).

Право создавать данный резерв предоставлено лишь тем предприятиям, которые применяют при налогообложении метод определения выручки по отгрузке (п.3.54 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, п.3 Письма ГНС РФ от 05.01.96 N ПВ-4-13/3н "О проверке правильности исчисления организациями налогооблагаемой базы").

Если суммы сомнительных долгов на предприятии не были соответствующим образом зарезервированы, то по решению руководителя предприятия они подлежит отнесению непосредственно на финансовые результаты. В бухгалтерском учете предприятия при этом делается проводка: Дт.80 - Кт.62 (76).

Если подобное списание производится вследствие неплатежеспособности должника, то эта задолженность должна отражаться за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника. Указанные суммы подлежат отражению на счете 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных кредиторов". Аналитический учет по счету 007 ведется по каждому должнику, чья задолженность списана в убыток, и по каждому списанному в убыток долгу.

Убытки, возникшие от списания приведенных выше видов дебиторской задолженности, при исчислении налога на прибыль учитываются в составе внереализационных расходов (п.15 Положения о составе затрат..., утв. Постановлением Правительства РФ от 05.08.92 N 552).

При списании в 2000 году дебиторской задолженности на убытки у предприятий, определяющих выручку для целей налогообложения "по оплате", возникал вопрос о том нужно ли в этом случае исчислять и уплачивать в бюджет НДС с той продукции, которая реализована, но оплата, по которой так и не поступила. По этому вопросу высказывались противоречивые мнения.

По мнению Минфина РФ, объект по исчислению НДС у предприятия, применяющего учетную политику для целей налогообложения "по оплате", возникает по мере списания невостребованной дебиторской задолженности на убытки предприятия. В том случае, если сумма денежных средств получена организацией-кредитором в счет оплаты товаров (работ, услуг) после уплаты НДС в бюджет, повторно в оборот, облагаемый этим налогом, она не включается (см. Письма МФ РФ от 06.01.2000 N 04-02-05/1, от 29.12.99 N 04-05-11/116, от 22.05.96 N 04-03-11). При этом МФ ссылается на Информационное письмо ВАС РФ от 14.11.97 N 22, в котором говорится, что к оплате для целей налогообложения приравнивается погашение дебиторской задолженности иными способами.

По мнению налоговых органов, списание на убытки невостребованной дебиторской задолженности в целях налогообложения нужно рассматривать как безвозмездную передачу товаров (работ, услуг) и следовательно исчислять с нее НДС. При этом, по мнению налоговых органов списать на убытки дебиторскую

задолженность можно либо при наличии решения (постановления) судебного органа о признании сделки недействительной и взыскании в доход РФ всего полученного сторонами и причитающегося им по указанной сделке, либо по истечении общего срока исковой давности, который в согласно ст. 196 ГК РФ установлен в три года, за исключением случаев, регулируемых в ином порядке в соответствии с действующим законодательством (см. Письмо ГНИ по г. Москве от 26.02.99 N 12-14/6898 "О налоге на добавленную стоимость").

В соответствии с п.2 ст.8 Закона РФ от 06.12.91 N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость", если учетная политика предприятия установлена "по оплате", то датой совершения оборота по реализации товаров (работ, услуг) является день поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в учреждения банков, а при расчетах наличными денежными средствами - день поступления выручки в кассу предприятия.

Поскольку должник не исполнил свое обязательство по оплате товаров (работ, услуг), то у предприятия-кредитора, определяющего выручку для целей налогообложения "по оплате", отсутствует оборот по реализации. И следовательно в этом случае у предприятия-кредитора не возникает и обязанности по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость. Кроме того, заметим, что при списании дебиторской задолженности на убытки погашения этой задолженности не происходит, поскольку обязательства должника не прекращаются.

Объект обложения НДС может возникнуть в случае списания дебиторской задолженности на убытки в связи с прекращением обязательства дебитора по оплате товаров (работ, услуг). Это может быть, например в том случае, когда предприятие-кредитор освобождает дебитора от лежащих на нем обязанностей по оплате товаров (работ, услуг) (см. ст.415 ГК РФ "Прощение долга") или в случае ликвидации предприятия-должника, признанного банкротом (ст.419 ГК РФ). В этом случае для целей исчисления НДС списание дебиторской задолженности приравнивается к безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) и обязанность по уплате НДС в бюджет возникает в момент списания дебиторской задолженности на финансовый результат. Во всех остальных случаях, когда списание непогашенной дебиторской

задолженности не сопровождается прекращением обязательств должника по оплате товаров (работ, услуг), у предприятия-кредитора не возникает обязанности по уплате НДС в бюджет.

По задолженности работникам организации выявляются не выплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам. Необходимо проверить правильность начисления налогов с заработной платы, правомерность применения льгот по налогам. При этом проверке подвергаются сч.70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", сч.76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты с депонентами", сч.68 субсчет "Расчеты с бюджетом по подоходному налогу", сч.69 субсчет "Расчеты с пенсионным фондом".

При инвентаризации расчетов с работниками нужно обратить внимание на наличие сумм депонентской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности. В случае выявления таких сумм они подлежат отнесению на кредит счета 80 "Прибыли и убытки" и включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (п.78 Положения по ведению бухгалтерского учета).

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение).

Подотчетными лицами являются работники организации, получившие денежные средства из кассы организации на оплату командировочных расходов, а также на оплату административно - хозяйственных расходов. Список работников, которым могут выдаваться деньги под отчет, а также порядок предоставления отчетов об использовании этих сумм утверждаются внутренними распорядительными документами организации (приказ, распоряжение руководителя предприятия и т.п.).

Учет сумм выданных под отчет осуществляется на счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Списание подотчетных сумм производится на основании предоставляемых в бухгалтерию авансовых отчетов с приложением всех первичных документов, подтверждающих произведенные расходы.

При этом необходимо иметь ввиду, что в определенных случаях выданные работнику денежные средства могут быть включены в совокупный облагаемый доход работника:

1) так, если по истечении срока, на который был выдан аванс, работник не представил в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах, то сумма аванса включается в совокупный доход работника того месяца, в котором наступил срок сдачи отчета (см. Письма ГНИ по г. Москве от 15.12.94 N 11-13/16157 и от 20.05.98 N 31-08/13721).

Согласно п.11 Порядка ведения кассовых операций в РФ (утв. решением Совета Директоров ЦБР 22.09.93 N 40) лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

При этом нужно учитывать, что если подотчетные средства были выданы работнику предприятия без установления срока их возврата, и такие суммы отражены по дебету сч.71, то оснований для включения в облагаемый доход работника этих сумм не имеется.

2) если выданные работнику под отчет суммы списаны с него необоснованно, то все эти суммы включаются в совокупный доход работника в том месяце, когда они были списаны (отражены по кредиту счета 71) (см. Письмо ГНС РФ от 17.08.98 N СШ-6-08/529).