

Правительство Санкт-Петербурга  
Комитет по науке и высшей школе  
Государственное бюджетное образовательное  
учреждение среднего профессионального образования  
«Санкт-Петербургский политехнический колледж»  
Комиссия Экономики и управления

Методическое пособие

**МДК.02.02 «БУХГАЛТЕРСКАЯ ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ И  
ОФОРМЛЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ»**

для студентов специальности  
38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)

Санкт-Петербург

2016

Методическое пособие по **МДК.02.02 «БУХГАЛТЕРСКАЯ ТЕХНОЛОГИЯ  
ПРОВЕДЕНИЯ И ОФОРМЛЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ»**

разработано на основе Приказа Министерства образования и науки РФ от 28 июля 2014 г. N 832"Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта среднего профессионального образования по специальности 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)"

Организация-разработчик: Государственное бюджетное образовательное учреждение среднего профессионального образования «Санкт-Петербургский политехнический колледж»

Разработчики:

Рискова Ю.П. –преподаватель первой категории ГБОУ СПО «СПбПК»

Одобрено учебно - цикловой комиссией Экономики и управления

Протокол № 10 от 30.06.2016 г

Председатель УЦК ...../КоваленкоИ.А./

## Содержание

стр.

1. Понятие и цели инвентаризация. Нормативно - правовая база .....	5
2. Виды , цели и задачи инвентаризации. ....	6
3. Технология проведения инвентаризации имущества и обязательств организации.....	9
4. Порядок оформления результатов инвентаризации.....	13
5. Выявление излишков и недостач .....	16
6. Первичные документы, используемые ходе проведения инвентаризации имущества и обязательств.....	19
7. Учетная политика и отражение инвентаризации .....	22
8. Инвентаризация основных средств .....	23
9. Инвентаризация нематериальных активов .....	27
10. Инвентаризация товарно-материальных ценностей .....	32
11. Порядок проведения и отображения результатов инвентаризации материалов.....	33
12. Пересортица .....	40
13. Инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами.....	43
14. Инвентаризация расчетов с поставщиками .....	45
15. Инвентаризация расчетов с покупателями и заказчиками .....	48
16. Инвентаризация расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами .....	50
17. Инвентаризация расчетов с персоналом организации и подотчетных сумм.....	51
18. Инвентаризация расходов будущих периодов .....	53
19. Инвентаризация денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности .....	54
20. Инвентаризация кассы .....	55

21. Инвентаризация бланков строгой отчетности .....	57
22. Инвентаризация резервов .....	59
23. Инвентаризация финансовых вложений .....	66
24. Порядок признания недоимки, задолженности по пеням, штрафам , безнадежными к взысканию и их списанию .....	68
25. Ошибки при проведении инвентаризации и их последствия .....	75
26. Взыскание ущерба. Материальный ущерб и естественная убыль .....	77
27. Хищения. Недостачи. Материальная ответственность. Порча имущества в результате чрезвычайных обстоятельств .....	80
28. Используемая литература .....	85

## **1. Понятие инвентаризации . Нормативно- правовая база**

Инвентаризация - это проверка фактического наличия имущества предприятия. К имуществу предприятия, как правило, относятся: основные средства; нематериальные активы; прочие запасы; денежные средства; финансовые обязательства, отраженные в бухгалтерском учете некоммерческой организации (кредиторская задолженность, займы, кредиты банков, резервы); имущество, не принадлежащее некоммерческой организации, но числящееся в бухгалтерском учете (например, находящиеся на ответственном хранении одежда, обувь, продукты питания и т.д., предназначенные для раздачи малоимущим, арендованные основные средства).

Порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств , утвержденными приказом Минфина России от 13.06.95 № 49.

Для целей настоящих Методических указаний **под имуществом организации** понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами - кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

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 драгоценных металлов и драгоценных камней проводится в соответствии с [Инструкцией](#) о порядке получения, расходования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней на предприятиях, в учреждениях и организациях, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации 4 августа 1992 г. N 67, и Инструкцией о порядке проведения инвентаризации ценностей государственного фонда Российской Федерации, находящихся в Комитете драгоценных металлов и драгоценных камней при Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденной Приказом Комитета драгоценных металлов и драгоценных камней при Министерстве финансов Российской Федерации 13 апреля 1992 г. N 326.

## 2. Виды , цели и задачи инвентаризации

**Основными целями инвентаризации являются:**

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

В соответствии с [Положением](#) о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации проведение инвентаризаций **обязательно**:

---

при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством 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 районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

при смене материально ответственных лиц (на день приемки - передачи дел);

при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотримых законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации.

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).

**Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств**, проверяемых при каждой из них, **устанавливаются руководителем организации**, кроме случаев, предусмотренных в [пунктах 1.5](#) и [1.6](#) настоящих Методических указаний.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии.

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

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий **утверждает руководитель организации.**

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.).

В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

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..

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.

Руководитель организации подписывает приказ ([форма N ИНВ-22](#)), в котором указывает следующие сведения ([п. п. 2.2, 2.3, 2.8](#) Методических указаний по инвентаризации):

- должности и Ф.И.О. председателя и членов инвентаризационной комиссии. В состав комиссии могут быть включены любые работники организации. Целесообразно, чтобы среди них были представители бухгалтерии и технические специалисты. Материально ответственные лица обязаны присутствовать при инвентаризации вверенного им имущества, но членами инвентаризационной комиссии быть не могут;

- [причину](#) проведения инвентаризации;
- [срок](#), в течение которого надо провести инвентаризацию;
- виды инвентаризируемых объектов учета.

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 скрывания 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. 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 1.

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.

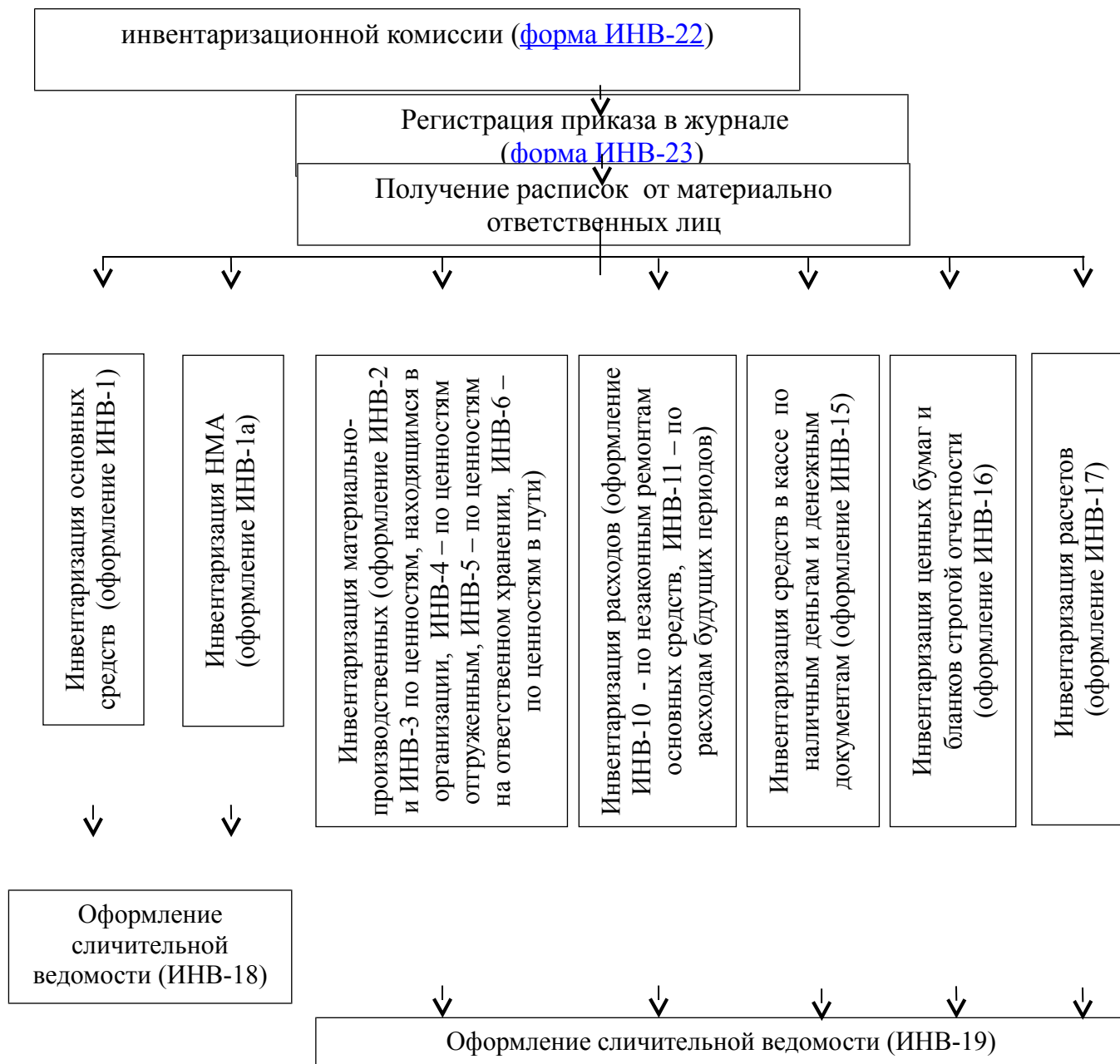


Рисунок 1 . - Алгоритм действий при проведении и оформлении результатов инвентаризации

Руководство предприятия организует заседание комиссии, в ходе которого будут рассмотрены все результаты проведенной инвентаризации с выявлением потенциальных причин обнаруженных излишков и недостат ценностей. На этом заседании членами комиссии вырабатываются мероприятия по предупреждению в дальнейшем образования излишков или же недостат 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 отражаться 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.

## 5. Выявление излишков и недостач

Рыночная стоимость **излишков** имущества, выявленных в результате [инвентаризации](#), включается в состав доходов по состоянию на дату, на которую проводилась инвентаризация:

- в налоговом учете (как для целей налога на прибыль, так и при УСН) - в полной сумме ([п. п. 8, 20 ст. 250, п. 1 ст. 346.15](#) НК РФ);

- в бухгалтерском учете - в сумме, не покрытой зачетом при [пересортице](#) ([п. 28](#) Положения по бухучету N 34н, [пп. "а" п. 29](#) Методических указаний по учету МПЗ, [п. 36](#) Методических указаний по учету ОС).

Рыночную стоимость такого имущества можно подтвердить одним из следующих документов:

- или справкой, составленной самой организацией на основе доступной информации о ценах на такое же имущество (например, из СМИ);

- или отчетом [независимого оценщика](#).

Проводка будет такая:

Проводка	Операция
Д 01 (10, 41, 43, 50) - К 91	Отражены излишки, выявленные при инвентаризации

При использовании имущества, выявленного в результате инвентаризации, его стоимость учитывается так:

Объект, выявленный при инвентаризации	Бухгалтерский учет	Налог на прибыль	УСН
ОС	Амортизация <a href="#">начисляется</a> на рыночную стоимость в обычном порядке Амортизация <a href="#">начисляется</a> на рыночную стоимость в		



	<p>обычном порядке (<a href="#">п. 1 ст. 257</a> НК РФ).</p> <p>Амортизационная <a href="#">премия</a> не применяется (<a href="#">Письмо</a> Минфина от 29.12.2009 N 03-03-06/1/829)</p> <p>В расходах не учитывается (<a href="#">п. 2 ст. 346.17</a> НК РФ)</p>		
<p>МПЗ (в т.ч. товары)</p> <p>В расходах учитывается рыночная стоимость (<a href="#">п. 2 ст. 254</a> НК РФ, Письма Минфина от 23.05.2016 <a href="#">N 03-03-06/1/29309</a>, от 25.12.2015 <a href="#">N 03-03-06/1/76196</a>)</p> <p>Рыночную стоимость можно учесть в расходах при продаже (Письма Минфина от 23.09.2011 <a href="#">N 03-03-06/1/583</a>, от 24.05.2013 <a href="#">N 03-11-06/2/18968</a>). В остальных случаях стоимость МПЗ в</p>			

расходах не учитывается		
----------------------------	--	--

В бухгалтерском учете **недостачи**, не покрытые зачетом при [пересортице](#), отражаются на дату, по состоянию на которую проводилась инвентаризация ([п. 4 ст. 11](#) Закона о бухучете).

[Стоимость приобретения](#) недостающих МПЗ относят на затраты, связанные с производством или продажей, в пределах [норм естественной убыли](#) ([пп. "б" п. 28](#) Положения по бухучету N 34н).

Проводки будут такие.

Проводка	Операция
Д 94 - К 10 (41, 43)	Списана стоимость утраченного имущества
Д 20 (25, 26, 44) - К 94	Списана недостача в пределах норм естественной убыли

Стоимость недостач МПЗ сверх норм естественной убыли и недостач МПЗ, для которых такие нормы не утверждены, а также недостач ОС, инструментов, денег и денежных документов (БСО и т.п.) ([пп. "б" п. 28](#) Положения по бухучету N 34н):

**- если лицо, виновное в возникновении недостачи, установлено, - взыскивается с этого лица;**

**- если лицо, виновное в возникновении недостачи, не установлено, - списывается в прочие расходы.**

Проводка	Операция
Д 94 - К 01 (10, 41, 43, 50)	Списана стоимость утраченного имущества
Д 73 (76) - К 94	Стоимость недостач отнесена на виновных лиц
Дт 50 (51, 70) - К 73 (76)	Стоимость недостач взыскана с виновного лица
Д 91 - К 94	Сверхнормативная недостача списана в расходы

Для целей налога на прибыль [стоимость приобретения](#) недостающих МПЗ учитывается в материальных расходах в периоде выявления недостачи в пределах утвержденных [норм естественной убыли](#) ([пп. 2 п. 7 ст. 254](#) НК РФ, [Письмо](#) Минфина от 06.07.2015 N 03-03-06/1/38849).

Порядок учета недостач МПЗ сверх норм естественной убыли и недостач МПЗ, для которых такие нормы не утверждены, а также недостач ОС, инструментов, денег и денежных документов (БСО и т.п.) зависит от ситуации.

Ситуация 1. Лицо, виновное в возникновении недостачи, установлено. В этом случае стоимость недостач учитывается в расходах на одну из следующих дат ([пп. 8 п. 7 ст. 272](#) НК РФ, Письмо Минфина от 27.08.2014 N 03-03-06/1/42717 ([п. 1](#))):

- или признания виновным суммы ущерба (например, на дату заключения с работником [соглашения](#) о добровольном возмещении ущерба);
- или вступления в силу решения суда о взыскании с виновного суммы ущерба ([Письмо](#) Минфина от 17.04.2007 N 03-03-06/1/245).

Одновременно в доходах надо учесть сумму ущерба, признанную виновным или присужденную судом ([п. 3 ст. 250](#), [пп. 4 п. 4 ст. 271](#) НК РФ).

Ситуация 2. Лицо, виновное в возникновении недостачи, не установлено. Тогда стоимость недостач учитывается в расходах на дату составления одного из следующих документов ([пп. 5, 6 п. 2 ст. 265](#) НК РФ, [Письмо](#) Минфина от 29.12.2015 N 03-03-06/1/77005):

- или постановления о приостановлении предварительного следствия по уголовному делу в связи с тем, что лицо, подлежащее привлечению в качестве обвиняемого, не установлено (Письма Минфина от 29.05.2015 [N 03-03-06/1/31130](#), от 21.05.2015 [N 03-03-06/1/29177](#), от 02.09.2014 [N 03-03-07/43914](#), от 16.12.2011 [N 03-03-06/4/149](#));
- или документа компетентного органа, подтверждающего, что недостача вызвана чрезвычайным происшествием. Например, при пожаре такими документами будут справка из органов противопожарной службы (МЧС), акт о пожаре и протокол осмотра места происшествия ([Письмо](#) УФНС по г. Москве от 25.06.2009 N 16-15/065190).

При УСН недостачи в пределах норм естественной убыли учитываются как материальные расходы в периоде их выявления, только если МПЗ были оплачены поставщику и не были учтены в расходах ранее ([пп. 5 п. 1](#), [п. 2 ст. 346.16](#), [п. 2 ст. 346.17](#) НК РФ).

Недостачи МПЗ сверх норм естественной убыли и недостачи МПЗ, для которых такие нормы не утверждены, а также недостачи ОС, инструментов, денег и денежных документов (БСО и т.п.) упрощенцы в налоговых расходах учесть не могут ([Письмо](#) Минфина от 18.12.2007 N 03-11-05/303).

## **6. 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.

## 7. 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.

## **8.Инвентаризация основных средств**

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.), инвентаризируются 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 то он 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 внереализационным 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 что бы 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 недостачами 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 внереализационным расходам, доходы от полученных в ходе ликвидации запасных частей, материалов - к внереализационным 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 внереализационным 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.

## **9. Инвентаризация нематериальных активов**

В составе НМА могут учитываться:

- произведения науки, литературы и искусства;
- объекты смежных прав (исполнения, фонограммы и т.п.);

- программы для электронных вычислительных машин и базы данных;
- изобретения;
- полезные модели;
- селекционные достижения;
- секреты производства (ноу-хау);
- товарные знаки и знаки обслуживания;
- иные охраняемые результаты интеллектуальной собственности и средства индивидуализации, перечисленные в [п. 1 ст. 1225](#) ГК РФ.

Объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве НМА, если выполняются следующие условия:

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем.

Это условие выполняется, если объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации;

б) организация осуществляет контроль над объектом.

То есть организация имеет охранные или иные документы, подтверждающие существование самого актива и права организации на него. Таковыми документами являются, в частности, патенты, свидетельства, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

в) имеется возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени.

Длительным является срок полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) у объекта отсутствует материально-вещественная форма.

В составе НМА учитывается также положительная деловая репутация, возникшая при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части) ([п. п. 3, 4](#) Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н).

Не учитываются в составе НМА самостоятельно созданные торговые марки, знаки, названия периодических изданий, флаговые заголовки и т.п. Такая позиция приведена в [п. 6](#) Информации Минфина России N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства".

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).

Согласно п. 3.8 Методических указаний по инвентаризации при инвентаризации НМА необходимо проверить наличие документов, подтверждающих права организации на его использовании:

- Патенты, свидетельства, другие охранные документы;
- Договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности
- Учредительный договор
- Документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.

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 выявит 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.



## 10. Инвентаризация товарно-материальных ценностей

В ходе инвентаризации товаров, материалов, готовой продукции проверяется фактическое наличие материально-производственных запасов, информация о которых заносится в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, артикула, сорта и других необходимых данных, а также количества ([п. п. 2, 3](#) ПБУ 5/01, [п. 3.15](#) Методических указаний по инвентаризации). При этом инвентаризационная комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц производит обязательный пересчет, перевешивание или перемеривание запасов ([п. п. 2.7, 3.17](#) Методических указаний по инвентаризации).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей.

Вес или объем навалочных материалов (песка, гравия и др.) может определяться по данным обмеров и технических расчетов, которые прикладываются к инвентаризационной описи ([абз. 3, 4 п. 2.7](#) Методических указаний по инвентаризации).

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись. Ведомости отвесов прилагают к инвентаризационной описи ([абз. 4 п. 2.7](#) Методических указаний по инвентаризации).

Инвентаризация материалов и готовой продукции в подразделении производится одновременно с инвентаризацией незавершенного производства (незавершенного строительства) в этом подразделении в случае, если склады (кладовые) не являются самостоятельными учетными единицами в организации ([п. 25](#) Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

Если материально-производственные запасы поступают во время проведения инвентаризации, то они принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходяются после инвентаризации. Поступившие ценности заносятся в отдельную опись. В описи указываются 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 которую записаны эти ценности ([п. 3.18](#) Методических указаний по инвентаризации).

Если же в исключительных случаях (с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации) в процессе инвентаризации запасов производится их отпуск, то это делается материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Отпущенные ценности заносятся в отдельную опись, а в расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии ([п. 3.19](#) Методических указаний по инвентаризации).

Инвентаризация товаров на складе осуществляется в порядке, указанном выше для инвентаризации материально-производственных запасов, находящихся в организации.

Отдельно отражаются результаты инвентаризации следующих материально-производственных запасов ([п. 3.21](#) Методических указаний по инвентаризации):

- отгруженных покупателям, но не реализованных ([пп. "г" п. 12](#) ПБУ 9/99, [Инструкция](#) по применению Плана счетов);
- товаров и материалов, находящихся в пути ([п. 26](#) ПБУ 5/01);
- находящихся на складах других организаций (в частности, переданных на хранение);
- переданных в переработку другим организациям.

## **11. 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, утильсырьё); 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 сторонним организациям 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.



## 12. ПЕРЕСОРТИЦА

Пересортица - это появление излишков одного сорта и недостачи другого сорта товаров одного и того же наименования.

В бухгалтерском учете пересортица отражается следующим образом.

Если при зачете пересортицы сумма недостачи превышает стоимость излишков, разница в стоимости **относится на виновное лицо** :

Д 94 К 41

Д 94 К 68

Д 73 К 94

(Дебет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" Кредит 41 - отражена сумма превышения недостачи товаров над излишками;

Дебет 94 Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" - восстановлен НДС, относящийся к сумме превышения недостачи над излишками;

Дебет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 94 - отражена сумма, подлежащая взысканию с виновных лиц.)

**Если конкретные виновники пересортицы не установлены**, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли (п. 5.3 Методических указаний по инвентаризации).

Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм - за счет виновных лиц.

**Если виновные лица не установлены или суд отказал** во взыскании убытков с них, убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты.

В бухгалтерском учете делается следующая запись: Д 91.2 К 94

(Дебет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 94.)

В случае, когда после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же осталась недостача товаров, нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию товаров, по которому установлена недостача.

При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. О допущенной пересортице материально-ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии. Если при зачете

недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница относится на виновных лиц.

После оформления всех необходимых документов бухгалтер должен отразить результаты инвентаризации в учете в том месяце, в котором инвентаризация была закончена.

По результатам инвентаризации составляются бухгалтерские записи, например, оприходование излишков товаров относится в доход предприятия:

Дебет 41 Кредит 91, субсчет 1 "Прочие доходы".

Недостача товаров отражается записью:

Дебет 94 Кредит 41.

В налоговом учете на основании пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены, принимаются в составе внереализационных расходов, не связанных непосредственно с производством и реализацией.

Обратите внимание! К документам, которые представляются в бухгалтерию инвентаризационной комиссией для списания недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть приложены решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц или отказ от взыскания ущерба с виновных лиц.

**Пример 1.** Торговое предприятия ООО "Урожай" провело инвентаризацию остатков товаров по состоянию на 1 марта.

В ходе инвентаризации были установлены:

- излишки пшеничной муки первого сорта - 50 кг по покупной цене 8 руб.;
- недостача пшеничной муки высшего сорта - 50 кг по покупной цене 12 руб.

Вся мука оплачена поставщику, поэтому НДС по ней ранее был отнесен на возмещение бюджету.

Виновных в пересортице нет, об этом имеется решение суда.

Недостача 50 кг муки высшего сорта была зачтена излишками 50 кг муки первого сорта.

Стоимость излишков муки первого сорта составила:

8 руб. х 50 кг = 400 руб.

Сумма недостачи муки высшего сорта:

12 руб. х 50 кг = 600 руб.

При зачете пересортицы образовалось превышение суммы недостачи над суммой излишков - 200 руб. (600 - 400).

В учете ООО "Урожай" должны быть сделаны следующие записи:

Дебет 94 Кредит 41 - отражено превышение недостачи над излишками - 200 руб.;

Дебет 94 Кредит 68 - восстановлен НДС, относящийся к сумме превышения недостачи над излишками, - 20 руб.;

Дебет 91, субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 94 - списана сумма превышения недостачи над излишками - 220 руб.

После проведения зачета по пересортице вновь определяются недостача и излишки товаров.

### **Пример 2.** Несколько изменим условия примера 1.

В результате инвентаризации на складе ООО "Урожай" были выявлены недостача 50 кг муки высшего сорта по цене 12 руб. за 1 кг на общую сумму 600 руб. и излишек муки первого сорта в количестве 100 кг по цене 8 руб. за 1 кг.

Руководитель ООО "Урожай" принимает решение о зачете недостачи излишками. Окончательный излишек муки первого сорта принимается к учету по рыночной цене 8,30 руб. за 1 кг.

В результате зачета недостачи 50 кг муки высшего сорта по цене 12 руб. излишками муки первого сорта по цене 8 руб. получено превышение стоимости недостачи над излишками в сумме 200 руб. ( $50 \text{ кг} \times (12 \text{ руб.} - 8 \text{ руб.})$ ), которое отнесено на виновное лицо.

Окончательный излишек муки первого сорта в количестве 50 кг принимается к учету на общую сумму 415 руб.

В учете организации производятся записи:

Дебет 94 Кредит 41 - отражено превышение недостачи над излишками - 200 руб.;

Дебет 94 Кредит 68 - восстановлен НДС, относящийся к сумме превышения недостачи над излишками, - 20 руб.;

Дебет 41 Кредит 91, субсчет 1 "Прочие доходы" - приняты к учету излишки муки первого сорта после зачета - 415 руб.;

Дебет 73, субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 94 - недостача отнесена на виновное лицо - 220 руб.;

Дебет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" Кредит 73, субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" - удержано из заработной платы работника - 220 руб.

### 13. Инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами

Инвентаризация расчетов - это сверка сумм дебиторской и кредиторской задолженности по данным вашей организации и данным ее контрагентов.

Инвентаризация расчетов обязательна ([п. п. 27, 77, 78](#) Положения по бухучету N 34н, [Письмо](#) Минфина от 14.01.2015 N 07-01-06/188):

- перед [составлением](#) годовой бухгалтерской отчетности;
- при списании [дебиторской](#) и [кредиторской](#) задолженности;
- при [создании](#) резерва по сомнительным долгам.

Порядок проведения инвентаризации :

1. Бухгалтерия составляет [справку](#) о дебиторской и кредиторской задолженности, в которой указывает сведения о задолженности, отраженной в бухучете. В справке приводятся наименования конкретных дебиторов и кредиторов, основания возникновения задолженности и реквизиты подтверждающих ее документов. Суммы задолженности в справке удобно группировать в разрезе бухгалтерских счетов.

Счет	Документы, подтверждающие задолженность
<a href="#">76</a> "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" <a href="#">62</a> "Расчеты с покупателями и заказчиками"	
<a href="#">66</a> "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"Договоры с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками, договоры аренды, посреднические договоры, первичные учетные документы (товарные накладные, акты), выписки банка и т.п. <a href="#">60</a> "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	Договоры займа, кредита, выписки банка, бухгалтерские справки и т.п.

<p>Расчетно-платежные и платежные ведомости, приходные и расходные кассовые ордера, авансовые отчеты, больничные листы, записки-расчеты о предоставлении отпуска, приказы руководителя (на выплату премии, материальной помощи, о привлечении работника к материальной ответственности и т.п.), соглашения о компенсации за использование личного имущества, выписки банка и т.п. Расчеты по страховым взносам, выписки банка</p> <p><a href="#">67</a> "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"</p> <p><a href="#">71</a> "Расчеты с подотчетными лицами"</p> <p><a href="#">70</a> "Расчеты с персоналом по оплате труда"</p> <p><a href="#">69</a> "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"</p>	
<p><a href="#">73</a> "Расчеты с персоналом по прочим операциям" Налоговые декларации и расчеты, выписки банка</p> <p><a href="#">68</a> "Расчеты по налогам и сборам"</p>	
<p><a href="#">76-4</a> "Расчеты по депонированным суммам"</p> <p>Расчетно-платежные и платежные ведомости с записями о <a href="#">депонировании</a> зарплаты, <a href="#">реестр</a> депонированных сумм</p>	<p><a href="#">75</a> "Расчеты с учредителями"</p>
<p>Решение о выплате дивидендов, учредительные документы, выписки банка</p>	

2. Бухгалтерия проводит сверку расчетов, т.е. согласовывает с дебиторами и кредиторами организации (поставщиками, покупателями, подрядчиками, заказчиками и т.п.) суммы задолженности.

На практике суммы задолженности, числящиеся в бухучете по расчетам с контрагентами, согласовывают с помощью актов сверки взаимных расчетов. Такой акт составляют с каждым контрагентом в двух экземплярах - один для вас, другой для него. Если акт подписан и вашим руководителем, и руководителем контрагента, то задолженность считается согласованной.

Вместо актов сверки подтвердить согласование суммы задолженности можно, например, письмом контрагента, в котором он признает свой долг.

По задолженности, относящейся к расчетам с бюджетом и фондами, обязательно надо получить от ИФНС, ПФР и ФСС документы, подтверждающие суммы задолженности ([п. 74](#) Положения по бухучету N 34н). Это могут быть:

- по расчетам с бюджетом - [справка](#) о состоянии расчетов по налогам или [акт сверки](#) расчетов по налогам;
- по расчетам с ПФР, ФФОМС и ФСС - [справка](#) о состоянии расчетов по страховым взносам или акт сверки расчетов по страховым взносам.

3. Инвентаризационная комиссия составляет акт инвентаризации расчетов по [форме ИНВ-17](#) в двух экземплярах (один - для бухгалтерии, второй остается у инвентаризационной комиссии).

Акт составляется на основании справки о дебиторской и кредиторской задолженности, а также актов сверок с контрагентами, бюджетом, фондами и иных документов, в которых дебиторы и кредиторы подтверждают наличие и размер задолженности ([п. п. 73, 74](#) Положения по бухучету N 34н, [Указания](#), утв. Постановлением Госкомстата N 88).

Суммы задолженности, подтвержденной и не подтвержденной дебиторами и кредиторами, а также суммы безнадежных долгов с истекшим сроком исковой давности отражаются в акте отдельно.

Если при инвентаризации выявлены безнадежная дебиторская или кредиторская задолженность, то надо подготовить и дать на подпись руководителю приказ о списании безнадежных долгов.

#### **14..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 иным условиям 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 предназначены 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 соответствие 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.

### **15. 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 заказчикам 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 относится 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.

## **16. 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.

Н а 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.

## **17. 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».

Цель проведения инвентаризации расчетов с **персоналом по оплате труда** - выявление невыплаченных сумм, подлежащих перечислению на счет депонентов, а также сумм и причин возникновения переплат работникам ([п. 3.46](#) Указаний). Отметим, что инвентаризация счета 70 не должна превращаться в сплошную проверку правильности начисления заработной платы (это уже больше подходит под понятие аудита).

Инвентаризационная комиссия сопоставляет сведения о суммах, начисленных работникам, с теми, которые были выплачены. С этой целью проверяются расчетные ведомости, а также документы, подтверждающие выплату заработной платы (расходные кассовые ордера, платежные поручения). По результатам инвентаризации могут быть сформированы следующие записи.

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.

Инвентаризация расчетов с **подотчетными лицами** заключается в сверке числящейся за работниками (за организацией) задолженности на предмет ее правильности отражения на счете 71. На крупном предприятии инвентаризация начинается, как правило, с проверки, не числится ли задолженность за уволенными сотрудниками (за организацией перед данными сотрудниками). Выявляются работники, вовремя не отчитавшиеся по выданным авансам, а также те, кому выдача денег под отчет не регламентирована руководством.

По каждому из обнаруженных несоответствий принимаются надлежащие меры. Кроме того, [п. 3.47](#) Указаний установлено, что при инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования и суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение).

Если за сотрудником числится задолженность, то она может быть с него взыскана, но с учетом требований трудового законодательства. Например, согласно [ст. 137](#) ТК РФ работодатель вправе принять решение об удержании из заработной платы работника суммы своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой, а

также в других случаях, не позднее **одного месяца** со дня окончания **срока, установленного для возвращения аванса**, при условии что работник не оспаривает оснований и размеров удержания.

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**.

## 18. Инвентаризация расходов будущих периодов

При инвентаризации [расходов будущих периодов](#) инвентаризационной комиссией определяется сумма, подлежащая отражению на счете 97 "Расходы будущих периодов" на дату проведения инвентаризации. Достоверность суммы расходов будущих периодов устанавливается на основании документов, подтверждающих сумму понесенных расходов и период, к которому данные расходы относятся ([п. 65](#) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, [п. 3.35](#) Методических указаний по инвентаризации).

Результаты инвентаризации (по видам понесенных расходов) заносятся в акт инвентаризации расходов будущих периодов (может применяться [форма N ИНВ-11](#)).

ПБУ предусмотрены всего два вида затрат, которые надо признавать как РБП:

- 1) затраты, понесенные в связи с предстоящими строительными работами ([п. 16](#) ПБУ 2/2008). Например, материалы, переданные на строительную площадку;
- 2) [лицензионное программное обеспечение](#) (ПО) ([п. 39](#) ПБУ 14/2007).

Помимо этого, организация может признать РБП и в других случаях. Обычно так делают, если ни в одном из ПБУ не говорится, как учитывать затраты определенного вида, но, по мнению бухгалтера, эти затраты надо списывать в расходы постепенно в течение нескольких лет ([Письмо](#) Минфина от 12.01.2012 N 07-02-06/5).

Традиционно в бухучете в качестве РБП учитывают затраты, которые в налоговом учете списываются на расходы постепенно. Это, например, расходы на [сертификацию](#) продукции и [ДМС](#).

В то же время перечисленные затраты учитывать на счете 97 не обязательно. Так, лицензионное ПО можно сразу списать в расходы, затраты на сертификацию признать НМА, а затраты на ДМС учесть как авансы.

Не относятся к РБП [выданные авансы](#), в т.ч. [расходы на подписку](#).

Не надо учитывать как РБП и расходы на выплату [отпускных](#), в т.ч. если вы создаете [резерв на оплату отпусков](#), а его суммы оказалось недостаточно. В этом случае - так же как в ситуации, когда резерв вообще не создавался, - отпускные начисляются по дебету счетов учета затрат ([20](#) "Основное производство", [25](#) "Общепроизводственные расходы", [26](#) "Общехозяйственные расходы" и т.д.).

Проводки по учету и списанию РБП

Проводка	Операция
Д 97 - К 51(60)	Затраты учтены как РБП
Д 20 (26, 44, 91) - К 97	В расходы включена доля РБП, относящаяся к текущему

	периоду
--	---------

### **Как расходы будущих периодов отражаются в балансе**

В бухгалтерском балансе РБП отражаются ([п. 11](#) ПБУ 4/99):

- либо отдельной статьей в группе статей "[Запасы](#)";
- либо как отдельная группа статей в разделе "[Оборотные активы](#)".

## **19. Инвентаризация денежных средств, денежных документов**

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.

## **20. Инвентаризация кассы**

Инвентаризация кассы проводится в соответствии с указанием ЦБ от 11 марта 2014 г. N 3210-



У О ПОРЯДКЕ ВЕДЕНИЯ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИИ  
УПРОЩЕННОМ ПОРЯДКЕ ВЕДЕНИЯ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ  
ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ предпринимателями и субъектами малого предпринимательства.

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 инвентаризации денежных знаков и других ценностей в кассе пересчитываются:

- Наличные деньги
- Ценные бумаги
- Денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты др.)

По результатам проведенной инвентаризации составляется Акт инвентаризации денежных средств по [форме ИНВ-15](#)

Комиссия проверяет достоверность данных бухгалтерского учета и фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов, находящихся в кассе, путем полного пересчета. Результаты инвентаризации оформляется актом, который составляется в двух экземплярах. Каждый экземпляр подписывают все члены комиссии и лица, ответственные за сохранность ценностей. Никаких подчисток и пометок в актах инвентаризации не допускается. Исправления оговариваются и подписываются членами

комиссии и материально ответственным лицом. Результаты инвентаризации доводится до сведения руководителя организации.

Во время инвентаризации операции по приему и выдаче денежных средств, разных ценностей и документов не производится.

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.

Не допускается проведение инвентаризации при неполном составе инвентаризационной комиссии. Никаких подчисток и помарок в описях не допускается. Исправления оговариваются и подписываются членами комиссии и материально ответственным лицом.

## 21. Инвентаризация бланков строгой отчетности

Бланк строгой отчетности (БСО) - это документ, который можно выдавать вместо чека ККТ при расчетах наличными или с использованием пластиковых карт за услуги, оказываемые физическим лицам (в том числе предпринимателям и подотчетным лицам) ([п. 6](#) Письма ФНС от 10.09.2012 N AC-4-2/14961@).

БСО **можно** применять при оказании:

- всех услуг, поименованных в [ОКУН](#). В частности, услуг фотоателье, гостиниц, химчистки, ремонта и пошива одежды и обуви, ремонта бытовой техники, парикмахерских и транспортных услуг (в том числе легкового такси) и т.п. ([п. 2](#) Письма ФНС от 10.09.2012 N AC-4-2/14961@);

- услуг, прямо не поименованных в [ОКУН](#), но являющихся по своему характеру

услугами населению (близкими к виду услуг, названных в [ОКУН](#)) (Письма Минфина от 20.09.2013 [N 03-01-15/39118](#), ФНС от 07.03.2014 [N ЕД-4-2/4329@](#)). Например, юридических услуг, которые оказывают не адвокаты и не нотариусы.

Вмененщики, которые оказывают услуги населению и не используют при расчетах ККТ, обязаны выдавать клиентам БСО (Письма Минфина от 10.08.2015 [N 03-11-11/46052](#), ФНС от 10.06.2011 N АС-4-2/9303@ ([п. 9](#))).

**Нельзя** применять БСО в следующих случаях:

- если заказчиком услуги выступает организация ([п. 2 ст. 2](#) Закона N 54-ФЗ);
- если за наличные продаются товары (например, при продаже мастерской по ремонту обуви средств по уходу за обувью) ([Письмо](#) УФНС по г. Москве от 01.11.2008 N 22-12/102493).

Применение БСО не освобождает организацию от оформления "кассовых" документов (в частности, приходных и расходных кассовых ордеров, кассовой книги) ([Письмо](#) УФНС по г. Москве от 17.02.2012 N 17-26/014135).

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, чтобы 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.

## **22. 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.

Организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

(в ред. [Приказа](#) Минфина РФ от 24.12.2010 N 186н)

Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

Счет 63 "Резервы по сомнительным долгам" предназначен для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам.

На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета [91](#) "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 63 "Резервы по сомнительным долгам". При списании не востребоваанных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами. Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, отражается по дебету счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" и кредиту [счета 91](#) "Прочие доходы и расходы".

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 сегодняшний день 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 политике организации.

В бухгалтерском учете нет ограничений по сроку и размеру дебиторской задолженности, на которую создается резерв сомнительных долгов. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга. Порядок создания резерва определяется организацией самостоятельно в учетной политике.

При проведении инвентаризации также необходимо проверить правильность ранее сформированного резерва с учетом обоснованности зарезервированных сумм и выявить суммы дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, которые подлежат списанию с баланса.

**Общий срок исковой давности** составляет три года со дня, определяемого в соответствии со [статьей 200](#) настоящего Кодекса. . Если законом не установлено иное, течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права.

2. Срок исковой давности не может превышать десять лет со дня нарушения права, для защиты которого этот срок установлен, за исключением случаев, установленных Федеральным [законом](#) от 6 марта 2006 года N 35-ФЗ "О противодействии терроризму".

**Вопрос:** Организация отгрузила товары на сумму 1 000 000 руб. Покупатель просрочил оплату товара. Данная задолженность была признана сомнительной, создан резерв в размере 25% (250 000 руб.). Через шесть месяцев этот покупатель уплатил часть долга в размере 200 000 руб. Как отразить в учете организации создание и использование резерва по сомнительным долгам?

**Ответ:** Формирование резерва отражается проводкой Дебет 91-2 Кредит 63 на сумму 250 000 руб. В случае получения от покупателя частичной оплаты товара резерв сомнительных долгов корректируется: сумма восстановленного резерва отражается проводкой Дебет 63 Кредит 91-1 (в данном примере на сумму 50 000 руб.).

**Обоснование:** В соответствии с [п. 70](#) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации (Дебет 91 "Прочие доходы и расходы, субсчет 91-2 "Прочие расходы", Кредит 63 "Резервы по сомнительным долгам"). Величина резерва по

сомнительным долгам является оценочным значением ([п. 3](#) ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений"). Изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно) ([п. 4](#) ПБУ 21/2008). Таким образом, в случае получения от покупателя частичной оплаты товара резерв сомнительных долгов должен быть скорректирован (сумма восстановленного резерва отражается проводкой Дебет 63 Кредит 91, субсчет 91-1 "Прочие доходы").

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Признана выручка от продажи товаров	62	90-1	1 000 000
Создан резерв по сомнительному долгу	91-2	63	250 000
Поступила частичная оплата товаров от покупателя	51	62	200 000
Восстановлен резерв в части оплаченного товара (200 000 руб. x 25%)	63	91-1	50 000

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.

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, среднечасовой 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.

Порядок создания и использования резерва по сомнительным долгам в налоговом учете:

1. Укажите в [налоговой учетной политике](#), что будете создавать этот резерв ([Письмо УФНС по г. Москве от 20.06.2011 N 16-15/059211@.2](#)).
2. Проведите [инвентаризацию](#) дебиторской и кредиторской задолженности на последнее число каждого отчетного (налогового) периода и оформите ее результаты актом ([форма ИНВ-17](#)) ([п. 4 ст. 266 НК РФ](#)).
3. На последнее число каждого отчетного (налогового) периода определите сумму

резерва по формуле ([п. 4 ст. 266](#) НК РФ, [Письмо](#) Минфина от 03.08.2010 N 03-03-06/1/517):

Сумма резерва на последнее число отчетного (налогового) периода	=	Сумма долгов (с НДС), просрочка по оплате которых составляет от 45 до 90 дн. включительно	×	50%	+	Сумма долгов (с НДС), просрочка по оплате которых составляет более 90 дн.
---	---	---	---	-----	---	---

Сумма резерва не может превышать **норматив** - 10% от выручки (без НДС) отчетного (налогового) периода ([Письмо](#) Минфина от 06.04.2015 N 03-03-06/4/19198).

Обратите внимание: дебиторская задолженность, которая учитывается при создании резерва, не уменьшается на вашу кредиторскую задолженность перед тем же контрагентом (Письма ФНС от 24.12.2013 [N СА-4-7/23263](#), УФНС по г. Москве от 05.03.2014 [N 16-15/020341](#)). Например, если контрагент должен вам 200 000 руб., а вы должны ему 50 000 руб., то при формировании резерва по сомнительным долгам его долг перед вами может быть учтен в полной сумме (200 000 руб.).

4. На последнее число каждого отчетного (налогового) периода рассчитайте сумму отчислений в резерв по формуле ([п. 5 ст. 266](#) НК РФ):

Сумма отчислений в резерв по итогам отчетного (налогового) периода	=	Сумма резерва на последнее число отчетного (налогового) периода	- (	Сумма резерва на последнее число предыдущего отчетного (налогового) периода	-	Сумма безнадежных долгов, списанных за счет резерва в текущем квартале	)
--	---	---	-----	---	---	--	---

5. Дальнейшие ваши действия зависят от ситуации.

*Ситуация 1. Рассчитанная сумма отчислений в резерв равна нулю.* В этом случае в текущем отчетном (налоговом) периоде ничего делать не нужно.

*Ситуация 2. Рассчитанная сумма отчислений в резерв - положительное число.* Тогда сумму отчислений в резерв включите во внереализационные расходы на последнее число текущего отчетного (налогового) периода ([пп. 7 п. 1 ст. 265](#), [п. 3 ст. 266](#) НК РФ).

*Ситуация 3. Рассчитанная сумма отчислений в резерв - отрицательное число.* Тогда эту сумму надо включить во внереализационные доходы на последнее число текущего отчетного (налогового) периода ([п. 7 ст. 250](#), [п. 5 ст. 266](#) НК РФ).

6. При признании любого долга **безнадежным** списывайте его за счет резерва. Это относится и к безнадежным долгам, которые не участвовали в расчете резерва ([Письмо](#)

Минфина от 17.07.2012 N 03-03-06/2/78). Во внереализационные расходы включайте только ту часть безнадежного долга, которая превышает остаток резерва.

Остаток резерва рассчитывается по формуле ([пп. 2 п. 2 ст. 265](#), [п. 5 ст. 266](#) НК РФ):

Остаток резерва	=	Вся сумма отчислений в резерв по итогам отчетного (налогового) периода	-	Сумма безнадежных долгов, списанных за счет резерва в отчетном (налоговом) периоде
-----------------	---	--	---	--

7. По состоянию на 31 декабря текущего года ([п. 5 ст. 266](#) НК РФ):

- рассчитайте сумму отчислений в резерв в обычном порядке;
- определите остаток резерва.

Далее действуйте в зависимости от ситуации.

*Ситуация 1. Организация продолжит формировать резерв по сомнительным долгам в следующем году.* Тогда остаток резерва переносится на следующий год.

*Ситуация 2. Принято решение не формировать резерв по сомнительным долгам в следующем году.* В этом случае действовать надо так:

- 1) [внесите изменения](#) в налоговую учетную политику, указав, что со следующего года организация не формирует резерв по сомнительным долгам;
- 2) включите остаток резерва во внереализационные доходы текущего года.

## 23. Инвентаризация финансовых вложений

Финансовые вложения, учитываемые на [счете 58](#), - это активы, которые приносят организации доход в форме процентов, дивидендов и т.п. ([п. 2](#) ПБУ 19/02). К финансовым вложениям относятся, например:

- ценные бумаги третьих лиц (акции, облигации, векселя);
- вклады в уставные капиталы других организаций;
- выданные [займы](#);
- дебиторская задолженность, приобретенная по договору цессии (уступки требования).

Не относятся к финансовым вложениям ([п. 3](#) ПБУ 19/02):

- инвестиции в недвижимость;
- [собственные векселя](#);
- собственные акции, выкупленные у акционеров.

Для учета каждого вида финвложений открываются субсчета к счету 58. Например, на субсчете 58-2 "Долговые ценные бумаги" учитываются векселя и облигации.

При приобретении финвложений по дебету счета 58 отражается их первоначальная стоимость (затраты на приобретение) в корреспонденции со счетами учета ценностей, переданных в уплату за финвложения ([п. 9](#) ПБУ 19/02). Общехозяйственные расходы не включаются в первоначальную стоимость финвложений. При выбытии финвложений их стоимость списывается с кредита счета 58 в корреспонденции с субсчетом 91-2 "Прочие расходы".

Бухгалтерские проводки по покупке и продаже векселей представлены в таблице .

Проводка	Операция
Д 58-2 - К 51	Приняты к учету векселя
Д 76 - К 91	Признан доход от реализации векселя
Д 91 - К 58	Списана первоначальная стоимость векселя
Д 51 - К 76	Получены деньги за вексель

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.

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

правильность оформления ценных бумаг;

реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;

сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);

своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы.

Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий - специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

## **24. ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ НЕДОИМКИ, ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО ПЕНЯМ, ШТРАФАМ БЕЗНАДЕЖНЫМИ К ВЗЫСКАНИЮ И ИХ СПИСАНИЕ**

С 5 декабря 2014 г. внесены изменения в порядок признания безнадежной к взысканию недоимки или задолженности по пеням, штрафам на основании пп. 4.1 п. 1 ст. 59 НК РФ.

Изменения в указанную норму внесены п. 8 ст. 1, ч. 1 ст. 5 Федерального закона от 04.11.2014 N 347-ФЗ. Относительно начала действия документа есть неопределенность, подробнее см. Справочную информацию.

Основные отличия новой редакции пп. 4.1 п. 1 ст. 59 НК РФ от прежней редакции.

1. В силу этой нормы недоимка (задолженность по пеням, штрафам) признается безнадежной к взысканию, если судебным приставом-исполнителем вынесено постановление об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа на основании п. п. 3 и 4 ч. 1 ст. 46 Федерального закона от 02.10.2007 N 229-ФЗ.

Согласно прежней редакции пп. 4.1 п. 1 ст. 59 НК РФ недоимка (задолженность по пеням, штрафам) признавалась безнадежной к взысканию, если судебным приставом-исполнителем вынесено постановление об окончании исполнительного производства в связи с невозможностью ее взыскания. Основания для возврата исполнительного документа взыскателю в норме не были указаны.

2. Появилось основание для признания безнадежной к взысканию недоимки (задолженности по пеням и штрафам), величина которой превышает размер требований к должнику, установленный законодательством РФ о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения производства по делу о банкротстве.

Так, недоимка и (или) задолженность по пеням и штрафам признается безнадежной к взысканию в связи с возвратом исполнительного документа взыскателю по основаниям, предусмотренным в п. п. 3 и 4 ч. 1 ст. 46 Закона N 229-ФЗ, ) (если невозможно установить местонахождение должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях, за исключением случаев, когда настоящим Федеральным [законом](#) предусмотрен розыск должника или его имущества);( 4) если у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и все принятые судебным приставом-исполнителем допустимые законом меры по отысканию его имущества оказались безрезультатными;

)

если судом возвращено заявление о признании должника банкротом или прекращено производство по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение применяемых в деле о банкротстве процедур (абз. 3 пп. 4.1 п. 1 ст. 59 НК РФ).

Кроме того, переходные положения Закона 347-ФЗ предусматривают еще одно основание для признания недоимки (задолженности по пеням и штрафам) безнадежной к взысканию. Так, с 1 января 2015 г. может быть признана безнадежной к взысканию

задолженность, числящаяся на указанную дату за организациями, которые отвечают признакам недействующего юридического лица и не находятся в процедурах, применяемых в деле о банкротстве (ч. 1 ст. 4, ч. 2 ст. 5 Закона N 347-ФЗ).

### **Основания и порядок признания недоимки, задолженности по пеням, штрафам безнадежными к взысканию и их списание**

Налоговый орган не может заставить вас уплатить недоимку, пени и штрафы, по которым истекли сроки давности взыскания. Однако в учетных данных инспекции налоговая задолженность будет по-прежнему числиться за вами. Налоговый орган вправе исключить ее из карточки РСБ, только если признает задолженность безнадежной к взысканию в порядке ст. 59 НК РФ. Это в том числе возможно в случаях (пп. 1 - 4.1 п. 1 ст. 59 НК РФ):

- 1) ликвидации организации;
- 2) признания индивидуального предпринимателя банкротом;
- 3) смерти налогоплательщика - физического лица;
- 4) наличия судебного акта, согласно которому инспекция не вправе взыскивать эту задолженность;

5) вынесения судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа по основаниям, предусмотренным п. п. 3, 4 ч. 1 ст. 46 Федерального закона от 02.10.2007 N 229-ФЗ, если с даты образования недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам прошло более пяти лет, в следующих случаях <1>:

ее размер не превышает размера требований к должнику, установленного законодательством РФ о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения производства по делу о банкротстве;

судом возвращено заявление о признании должника банкротом или прекращено производство по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве.

-----

<1> Такие положения закреплены в пп. 4.1 п. 1 ст. 59 (в ред. Федерального закона от 04.11.2014 N 347-ФЗ). О том, что изменилось в этой норме со вступлением в силу указанного Закона, читайте в разделе "Каковы изменения оснований и порядка признания недоимки, задолженности по пеням, штрафам безнадежными к взысканию в связи с окончанием исполнительного производства после вступления в силу Федерального закона от 04.11.2014 N 347-ФЗ".

Как видно, значительная часть перечисленных в п. 1 ст. 59 НК РФ оснований для списания недоимки (пеней, штрафов) связана с прекращением организацией или индивидуальным предпринимателем своей деятельности и недостаточностью имущества для погашения задолженности по платежам в бюджет.

Для самого налогоплательщика остается только один способ добиться признания недоимки (пеней, штрафов) безнадежной к взысканию и последующего ее списания. Для этого необходимо получить судебный акт, из которого следует, что налоговый орган не вправе взыскивать с вас налоговые платежи, поскольку истекли предельные сроки их взыскания. Соответствующий вывод может содержаться не только в резолютивной, но и в мотивировочной части любого судебного акта по налоговому спору (п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, пп. "а" п. 4 Приложения 2 к Приказу ФНС России от 19.08.2010 N ЯК-7-8/393@). Таким актом может быть:

- решение суда по существу спора, например об отказе инспекции во взыскании с налогоплательщика платежей в бюджет в связи с истечением срока взыскания (ч. 1 ст. 167 АПК РФ);
- определение суда об отказе налоговому органу в восстановлении пропущенного срока подачи в суд заявления о взыскании недоимки, пеней, штрафов (пп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ);
- иной судебный акт по любому налоговому спору, где будет содержаться вывод об утрате инспекцией права взыскания с налогоплательщика платежей в бюджет в связи с истечением срока их взыскания.

Пленум ВАС РФ также отметил, что после вступления в силу любого из перечисленных судебных актов налоговый орган должен немедленно исключить запись о задолженности из лицевого счета налогоплательщика (абз. 4 п. 9 Постановления от 30.07.2013 N 57).

Кроме того, Пленум ВАС РФ указал, что инициировать судебное разбирательство для получения указанного акта вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик (п. 9 Постановления от 30.07.2013 N 57). Например, на основании акта сверки или полученной справки о состоянии расчетов налогоплательщик может обратиться в суд с требованием о признании инспекции утратившей право взыскать задолженность в связи с истечением сроков принудительного взыскания или о признании недоимки безнадежной к взысканию.

Поэтому, если у вас есть акт, согласно которому налоговый орган не вправе взыскивать с вас налоговые платежи, необходимо подать в инспекцию заявление о признании недоимки (пеней, штрафов) безнадежной к взысканию и ее списании. К нему приложите копию вступившего в силу судебного решения (определения), заверенного гербовой печатью соответствующего суда (пп. "а" п. 4 Приложения 2 Приказа ФНС России от 19.08.2010 N ЯК-



7-8/393@).

В течение шести рабочих дней со дня получения этих документов налоговый орган должен вынести решение о признании задолженности безнадежной к взысканию и ее списанию. Это установлено п. п. 4, 5 Порядка списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанных безнадежными к взысканию, утвержденного Приказом ФНС России от 19.08.2010 N ЯК-7-8/393@ (Приложение N 1).

Форма решения также утверждена Приказом ФНС России от 19.08.2010 N ЯК-7-8/393@.

Информировать вас о вынесении решения налоговый орган не обязан. Однако вы можете запросить копию решения, и налоговый орган обязан ее выдать (пп. 9 п. 1 ст. 21, пп. 12 п. 1 ст. 32 НК РФ).

Кроме того, налоговый орган обязан отозвать частично или полностью не исполненные поручения на списание и перечисление денежных средств со счетов (на перевод электронных денежных средств) налогоплательщика, выставленные при взыскании задолженности, которая признана безнадежной (п. 4.1 ст. 46 НК РФ). Форма решения об отзыве неисполненных поручений на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), а также на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в бюджетную систему РФ утверждена Приказом ФНС России от 23.06.2014 N ММВ-7-8/330@.

Если налоговый орган отказал вам в списании недоимки (пеней, штрафов) или не выносит решение, вы можете обжаловать это действие (бездействие) инспекции в вышестоящий налоговый орган, а затем, при необходимости, в суд (ст. 137, п. п. 1, 2 ст. 138 НК РФ).

До выхода Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 нередко были ситуации, когда задолженность налогоплательщика по платежам в бюджет числилась в карточке РСБ годами. Налоговые органы часто даже не пытались взыскать ее через суд, зная, что сроки взыскания пропущены. В связи с этим не было и судебного акта, в котором было бы зафиксировано, что инспекция утратила возможность взыскания недоимки.

Как показывает судебная практика, сложившаяся до выхода указанного Постановления, налогоплательщикам в такой ситуации удавалось добиться списания задолженности, действуя следующим образом.

1. Необходимо было запросить в инспекции справку о состоянии ваших расчетов с бюджетом. Налоговый орган обязан ее выдать в силу пп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ.

В справке налоговый орган указывает задолженность, предельные сроки взыскания которой истекли. Однако оговорка об этом в справке обычно отсутствует, поскольку

налоговое законодательство и внутренние документы не обязывают налоговиков приводить такие сведения.

2. Поскольку такая справка не отражает полной информации о состоянии ваших расчетов с бюджетом, это нарушает ваши права как налогоплательщика (Постановление Президиума ВАС РФ от 01.09.2009 N 4381/09). На этом основании можно было обжаловать действия налогового органа в суд и требовать признать незаконным отражение в справке налоговой задолженности без указания сведений об утрате налоговым органом возможности взыскать ее.

Если в ходе разбирательства суд устанавливал, что инспекция пропустила сроки взыскания недоимки, то в решении он указывал на утрату инспекцией возможности ее взыскания (см., например, Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 23.05.2013 N A32-11744/2010, ФАС Уральского округа от 22.08.2012 N Ф09-6509/12, ФАС Московского округа от 23.05.2013 N A40-105256/12-20-551, от 22.05.2013 N A40-87900/12-107-469, от 29.04.2013 N A40-124794/12-99-627, от 15.02.2012 N 40-52479/11-116-151, ФАС Восточно-Сибирского округа от 30.11.2011 N A33-1252/2011).

3. После вступления в силу судебного акта, из которого следует, что пропущены сроки взыскания спорной налоговой задолженности и утрачена возможность ее взыскания, вы могли обращаться в налоговый орган. В инспекцию нужно было подать заявление о признании недоимки безнадежной к взысканию и приложить копию судебного акта, заверенного гербовой печатью.

**СИТУАЦИЯ: Заявление налогоплательщика в суд об установлении факта утраты инспекцией возможности взыскать задолженность в связи с истечением сроков для взыскания**

Напомним, чтобы инспекция исключила старую задолженность из карточки РСБ, необходимо получить судебный акт об утрате налоговым органом права ее взыскать в связи с истечением предельных сроков взыскания. Инициатива получения соответствующего судебного акта может исходить как от налогового органа, так и от налогоплательщика.

Как мы уже отмечали, налогоплательщики для получения соответствующего акта, как правило, оспаривают в суде справку о состоянии расчетов с бюджетом. Дело в том, что в справке содержатся сведения о задолженности перед бюджетом, возможность взыскания которой уже утрачена. Однако оговорка об этом в справке обычно отсутствует, что нарушает ваши права как налогоплательщика. И если в ходе такого разбирательства суд установит, что инспекция пропустила сроки взыскания недоимки, то в решении он укажет на утрату

налоговым органом возможности ее взыскания (см., например, Постановления ФАС Уральского округа от 22.08.2012 N Ф09-6509/12, ФАС Московского округа от 15.02.2012 N 40-52479/11-116-151).

Однако на практике возникает вопрос: может ли налогоплательщик напрямую обратиться в суд с заявлением об установлении факта утраты инспекцией возможности взыскать задолженность в связи с истечением сроков ее взыскания и получить соответствующий акт?

Налогоплательщики нередко обращаются с таким заявлением в суд в порядке особого производства (гл. 27 АПК РФ). Ранее существовала вероятность, что судебные органы оставят данное заявление без рассмотрения. Суды полагали, что между сторонами возникает спор о праве, поскольку разногласия связаны с неисполнением налогоплательщиком обязанности по уплате спорной задолженности, а не наличием юридического факта. Следовательно, заявление налогоплательщика не подлежит рассмотрению в порядке особого производства (ч. 3 ст. 217 АПК РФ, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.07.2011 N А58-136/11 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 13.02.2012 N ВАС-15044/11)).

Однако Президиум ВАС РФ в Постановлении от 15.01.2013 N 10534/12 указал, что такое заявление об установлении факта, имеющего юридическое значение, подлежит рассмотрению судом в порядке искового производства с учетом положений гл. 22 АПК РФ. Судьи посчитали, что налогоплательщик вправе обратиться в суд с заявлением о признании недоимки безнадежной к взысканию и обязанности по ее уплате прекращенной. При этом, если в заявлении налогоплательщик требует установить факт утраты инспекцией возможности взыскать задолженность, данное требование, по сути, также является требованием о признании налоговой задолженности безнадежной. Суд должен установить это при подготовке дела к судебному разбирательству в соответствии с положениями ст. ст. 133, 135 АПК РФ.

Заметим, что аналогичная позиция изложена в Постановлении Пленума ВАС РФ: налогоплательщик может инициировать судебное разбирательство и обратиться с заявлением о признании недоимки безнадежной к взысканию непосредственно в суд (п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57).

Следует отметить, что до принятия Постановления Президиума ВАС РФ от 15.01.2013 N 10534/12 судьи не рассматривали заявления с требованиями о признании недоимки безнадежной. Аргументировалось это следующим. Налоговый кодекс РФ не относит арбитражные суды к органам, уполномоченным признавать налоговую задолженность безнадежной к взысканию (п. 2 ст. 59 НК РФ). При этом исходя из пп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ до

обращения с заявлением о признании задолженности безнадежной к взысканию необходимо установить в судебном порядке факт утраты права налогового органа на взыскание такой задолженности (см., например, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 16.05.2012 N Ф03-1415/2012 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 12.07.2012 N ВАС-8212/12)).

Таким образом, учитывая подход Президиума ВАС РФ для списания "старой" недоимки налогоплательщику следует в порядке гл. 22 АПК РФ заявить требование о признании недоимки безнадежной к взысканию (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.05.2013 N А45-15746/2012). Однако отметим, что исходя из положений ст. 59 НК РФ более обоснованным будет заявить в порядке гл. 22 АПК РФ требование о признании инспекции утратившей право на взыскание недоимки, а не о признании недоимки безнадежной к взысканию. Это связано с тем, что признать недоимку безнадежной могут только налоговые и таможенные, но не судебные, органы (п. 2 ст. 59 НК РФ).

Вместе с тем, если налогоплательщик обратится в суд в порядке особого производства по заявлению об установлении факта, имеющего юридическое значение, суд, учитывая позицию Президиума ВАС РФ, примет его к производству. Однако рассмотрит это заявление уже в порядке гл. 22 АПК РФ.

. Общий срок исковой давности составляет три года со дня, определяемого в соответствии со [статьей 200](#) настоящего Кодекса.

2. Срок исковой давности не может превышать десять лет со дня нарушения права, для защиты которого этот срок установлен, за исключением случаев, установленных Федеральным [законом](#) от 6 марта 2006 года N 35-ФЗ "О противодействии терроризму".

(п. 2 в ред. Федерального [закона](#) от 02.11.2013 N 302-ФЗ)

## Статья 197. Специальные сроки исковой давности

1. Для отдельных видов требований законом могут устанавливаться специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

2. Правила [статьи 195](#), [пункта 2 статьи 196](#) и [статей 198 - 207](#) настоящего Кодекса распространяются также на специальные сроки давности, если законом не установлено иное.

## 25. 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 храниться 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, исказившие 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.

## **26. Взыскание ущерба. Материальный ущерб и естественная убыль**

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 недостатках, 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 недостатки 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 недостатке 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.

## **27. 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, исключающие 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 иным 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, чтобы чрезвычайные обстоятельства, повлекшие за собой порчу или же полное исчезновение ценностей были документально подтверждены органами, непосредственно принимавшими 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 такими документами как: акт, подписанный руководителем организации и членами комиссии по ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций 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%.

#### **Используемая литература:**

Законодательные и нормативные акты:

1. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ
2. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 30.05.2016)
4. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств №49( в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142н
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министра финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н.
6. Приказ МФ РФ от 29.06.98 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» (в ред. от 24.12.10)
7. Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 N 88 (ред. от 03.05.2000) "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации"
8. Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов"

9. Приказ МФ РФ от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств
10. Приказ МФ РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)
11. Приказ МФ РФ от 30.03.2001 г. №26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)
12. Приказ МФ РФ от 10.12.2002 № 126н (ред. от 06.04.2015 «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02)

Основные источники:

13. Г.Ю. Касьянова "Инвентаризация: бухгалтерская и налоговая" , М.,2012
14. В.М. Богаченко , Н.А Кириллова «Бухгалтерский учет», Ростов-на- Дону, 2014 г
15. Е.М. Лебедева «Бухгалтерский учет», М, 2013

Периодические издания

- 16..Ежемесячный научно-практический журнал «Бухгалтерский учет»
  17. Ежемесячный практический журнал для бухгалтеров «Главбух»
  18. ЖУРНАЛ "ГЛАВНАЯ КНИГА"
- Прочие ресурсы
19. Система Консультант Плюс
  20. Сайт «Российский налоговый курьер»