Министерство Образования Российской Федерации

## Курсовая работа

По дисциплине "Бухгалтерский учет"

Тема: "Организация, методика, техника проведения инвентаризации и отражение её в учете"

Воронеж 2010

Содержание

Введение

1. Нормативно-правовое регулирование учета инвентаризации

1.1 Подготовка к проведению инвентаризации

1.2 Проведение инвентаризации

1.3 Проверка фактического наличия имущества и сверка с данными бухгалтерского учета

1.4 Особенности проверки фактического наличия имущества

1.5 Проверка документальной обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета

1.6 Принятие решений по результатам инвентаризации и их отражение в бухгалтерском учете

2. Инвентаризация по объектам учета

2.1 Инвентаризация основных средств

2.2 Инвентаризация материально-производственных запасов

2.3 Инвентаризация финансовых вложений

3. Совершенствование учета инвентаризации

3.1 Создание резерва по сомнительным долгам

3.2 Использование резерва по сомнительным долгам

Заключение

Используемая литература

Введение

Для повышения эффективности функционирования предприятия необходимо обеспечить четко действующую систему учета и контроля его средств и источников. Самофинансирование и самоокупаемость большинства предприятий повышает роль учета и контроля над рациональным использованием всех средств.

Мною была выбрана именно эта тема для написания курсовой работы потому, что актуальной проблемой социально-экономического развития нашего общества на современном этапе является обеспечение сохранности хозяйственных ресурсов, их рационального и экономического использования, предотвращение непроизводственных расходов сырьевых, топливных и других материальных ценностей. А одним из наиболее важных средств контроля над сохранностью хозяйственных средств является инвентаризация, в процессе которой проверяется сохранность ценностей и сверяется фактическое их наличие с данными бухгалтерского учета.

Одной из основных задач бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным Законом "О бухгалтерском учете" является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внешним и внутренним пользователям бухгалтерской отчетности.

Одним из основных способов контроля полноты и достоверности бухгалтерских данных является проведение инвентаризации всех объектов бухгалтерского учета.

Инвентаризация обеспечивает достоверность данных бухгалтерского учета, позволяет реальность всех статей бухгалтерского баланса и отчетности предприятия. Вот почему предприятия организационно-правовых форм и видов деятельности обязаны в соответствии с "Законом о бухгалтерском учете и отчетности" проводить сплошную инвентаризацию материальных ресурсов перед составлением годового отчета.

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

Целью курсовой работы является углубленное изучение общей характеристики инвентаризации. Систематизация и закрепление знаний по данной теме, развитие навыков самостоятельного исследования и обобщение выводов.

Главной задачей курсовой работы является определить роль и значение инвентаризации. Здесь так же будет рассмотрена инвентаризация как способ первичного наблюдения за сохранностью собственности, излагаются цели инвентаризации, отмечаются причины расхождения фактических данных с данными бухгалтерского учета. Раскрывается связь инвентаризации с другими элементами бухгалтерского учета.

А также рассмотрение видов инвентаризации, порядок ее проведения, и документальное оформление. Раскрываются результаты (недостачи, излишки) инвентаризации, причины их возникновения и порядок отражения в учете.

Подробно будет рассматриваться порядок и сроки проведения инвентаризации материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов, капитальных вложений во внеоборотные активы, незавершенного производства, кассы, финансовых вложений, расходов будущих периодов.

1. Нормативно-правовое регулирование учета инвентаризации

Федеральным законом РФ от 21.11.96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" установлена обязанность организации, проводить инвентаризацию перед составлением годовой отчетности. Бухгалтерская отчетность, составленная без учета результатов инвентаризации, не может считаться достоверной.[2]

В деятельности каждого предприятия имеют место факты хозяйственной жизни, которые невозможно документировать в общем порядке – по мере их возникновения (например, естественная убыль, порча материальных ценностей). Такие факты подлежат выявлению и документированию только в ходе проведения инвентаризации. Необходимость проведения инвентаризации также обусловлена неизбежностью ошибок при осуществлении учетного процесса (которые, к сожалению, возможны на всех его этапах), а также возможностью злоупотреблений и хищений. Результаты инвентаризации являются источником информации для формирования оценочных резервов (резерва под снижение стоимости материальных ценностей, резерва под обесценение финансовых вложений, резервов по сомнительным долгам).

Проведение инвентаризации регулируется следующими нормативными документами:

1. Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н); [3]
2. Методическими рекомендациями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.95 № 49); [1]
3. Постановление Госкомстата РФ от 18.08.98 № 88 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации"; [4]
4. Постановлением Госкомстата РФ от 27.03.2000 № 26 "Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № ИНВ – 26 "Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией"; [10]
5. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены приказом Минфина РФ от 28.12.01 № 119н); [16]
6. Инструкцией о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении (утверждены приказом Минфина РФ от 29.08.01 № 68н); [14]

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

Перечень объектов, подлежащих инвентаризации, таков:

* основные средства организации и арендованные основные средства;
* нематериальные активы;
* расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
* объекты незавершенного строительства;
* имущество, хранящееся на складах и других местах хранения организации (как собственное, так и взятое на ответственное хранение, на переработку и т.п.): оборудование к установке, материалы, товары, готовая продукция, товары отгруженные, материалы (товары) в пути;
* незавершенное производство;
* расходы будущих периодов;
* финансовые вложения: документарные и бездокументарные ценные бумаги, выданные займы, вклады в договоры простого товарищества;
* денежные средства, денежные документы и бланки строгой отчетности;
* расчеты;
* резервы предстоящих расходов и платежей.

Распространенной ошибкой организации при проведении инвентаризации является сокращение объема проверки, т.е. непроведение инвентаризации отдельных категорий имущества и обязательств. Особенно часто исключаются из категории инвентаризуемого имущества объекты, по которым не утверждены унифицированные формы по отражению результатов инвентаризации, - незавершенное строительство и резервы предстоящих расходов и платежей. [23]

Процесс проведения инвентаризации можно разделить на тир этапа:

1. подготовка к проведению инвентаризации;
2. проведение инвентаризации (проверки фактического наличия имущества и документального подтверждения расходов и обязательств);
3. принятие решений по результатам инвентаризации и отражение их в бухгалтерском учете.

1.1 Подготовка к проведению инвентаризации

В рамках подготовки к проведению инвентаризации проводятся следующие мероприятия:

1) составление детализированного графика проведения инвентаризации;

2) определение численности и персонального состава инвентаризационной комиссии, а также объемов работы для каждой комиссии;

3) подготовка и издание приказа руководителя организации о проведении инвентаризации;

4) подготовка первичной документации и учетных регистров, внесение необходимых исправлений в бухгалтерский учет, составление бланков инвентаризационных описей;

5) подготовка и рассылка контрагентам актов сверки взаиморасчетов, подготовка и рассылка инспекциям МНС РФ писем с просьбой произвести сверку взаиморасчетов.

Исполнение мероприятий, указанных в п. 1 – 2, целесообразно делегировать постоянно действующей инвентаризационной комиссии. Мероприятия, изложенные в п. 4 – 5, осуществляются бухгалтерской службой. [1]

Составление детализированного графика проведения инвентаризации осуществляется на основании положений учетной политики организации, в которой должно быть указано, на какую дату инвентаризируется каждая категория имущества и обязательств, как часто (ежегодно или реже) проводится инвентаризация основных средств. При составлении графика следует учесть, что основные средства, которые в момент инвентаризации будут находиться вне места нахождения организации, инвентаризуются до момента их временного выбытия (морские и речные суда в дальних рейсах, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п). [1]

В состав инвентаризационных комиссий включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (юристы, инженеры, экономисты, техники и т.д.). В комиссию могут войти представители службы внутреннего аудита организации. При определении персонального состава рабочих инвентаризационных комиссий следует учесть, что отсутствие при проведении данного мероприятия хотя бы одного члена комиссии служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными. [1]

Распространенной ошибкой является включение материально ответственного лица в состав инвентаризационной комиссии, которой предстоит провести инвентаризацию находящегося под отчетом этого материально ответственного лица имущества. Присутствие материально ответственного лица при проведении инвентаризации обязательно, но включать его в инвентаризационную комиссию недопустимо. [23]

Руководитель организации издает приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации. Данный документ оформляется по унифицированной форме № ИНВ – 22.

В приказе указывается:

* основание для проведения инвентаризации;
* персональный состав инвентаризационной комиссии, а в случае привлечения рабочих инвентаризационных комиссий – их персональный состав с указанием вида или категории инвентаризуемого каждого комиссией имущества и обязательств;
* объем инвентаризации (перечень имущества и обязательств);
* даты начала и окончания проведения инвентаризации по каждому виду (категории) имущества и обязательств;
* сроки сдачи материалов инвентаризации и бухгалтерию.

Приказ вручается председателю инвентаризационной комиссии (в случае создания рабочих инвентаризационных комиссий – также и их председателям) и регистрируется в журнале учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (ф. № ИНВ - 23). [1]

Перед проведением инвентаризации необходимо подготовить первичную документацию и учетные регистры, внести необходимые исправления в бухгалтерский учет. Проверяется наличие и состояние следующих документов:

* по основным средствам – наличие и состояние инвентарных карточек (ф. № ОС – 6, № ОС – 6а) или инвентарных книг (ф. № ОС – 6б); технических паспортов и другой технической документации; документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение;
* по нематериальным активам – наличие учета нематериальных активов (ф. № НМА – 1); документов, устанавливающих права на интеллектуальную собственность; для нематериальных активов, приобретенных после проведения последней инвентаризации, - пакет первичных документов по приобретению.

Подбор первичных документов по приобретению нематериального актива производится в соответствии с требованиями, содержащимися в Методических рекомендациях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. При инвентаризации нематериальных активов осуществляется проверка правильности их отражения в бухгалтерском балансе. При заполнении инвентаризационной описи нематериальных активов (ф. № ИНВ – 1а) инвентаризационная комиссия заполняет графу "Стоимость нематериального актива фактически по данным первичных документов". По мнению автора, нерационально проверять правильность формирования первичной стоимости одного и того же нематериального актива ежегодно. Достаточно это сделать один раз – во время проведения годовой инвентаризации в году принятия этого актива к учету. Именно поэтому первичные документы, связанные с приобретением нематериального актива, подбираются только по объектам, поступившим в отчетном году;

* по производственным запасам и оборудованию к установке, хранящимся на складе и других местах хранения, - наличие карточек учета материалов (ф. № М – 17), других аналогичных документов, в которых осуществляется складской учет запасов. При отсутствии перечисленных документов необходимо обеспечить их получение или оформление. При обнаружении неточностей и расхождений в регистрах бухгалтерского учета, а также расхождений между регистрами складского и бухгалтерского учета должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения;
* по документарным ценным бумагам, хранящимся в депозитариях и банках, а также по бездокументарным ценным бумагам – выписки, подтверждающие наименования, количество и реквизиты (номер, номинал, эмитент) принадлежащих организации ценных бумаг. Выписки необходимо заранее затребовать у организаций, осуществляющих хранение и учет прав на ценные бумаги (банков, депозитариев, регистров).

Также необходимо подобрать подтверждающие первичные документы и регистры аналитического учета по следующим объектам инвентаризации:

* запасам, не находящимся в период проведения инвентаризации под отчетом материально ответственных лиц (переданным на ответственное хранение, материалам и товарам в пути, товарам отгруженным);
* расходам на НИОКР;
* расходам будущих периодов;
* объектам незавершенного строительства;
* незавершенному производству;
* резервам предстоящих расходов.

На практике подготовка первичной документации и учетных регистров, внесение необходимых исправлений в бухгалтерский учет перед инвентаризацией производится далеко не в каждой организации, а ведь осуществление этих мероприятий значительно снижает объем работ при проведении инвентаризации и подведении ее итогов. [4]

Бланки инвентаризационных описей и активов инвентаризации составляются по унифицированным формам до начала инвентаризации и выдаются на руки членам инвентаризационной комиссии.

Альбом унифицированных форм не содержит форм для отражения результатов инвентаризации некоторых категорий имущества: незавершенного строительства, незавершенного производства, расходов на НИОКР, резервов предстоящих расходов. Эти формы должны быть разработаны организацией самостоятельно и утверждены организацией самостоятельно и утверждены в составе учетной политики. [1]

Если последующая обработка результатов инвентаризации будет производиться автоматизировано, то еще на стадии подготовки могут быть частично заполнены графы в следующих описях:

* инвентаризационной описи основных средств (ф. № ИНВ – 1);
* инвентаризационной описи нематериальных активов (ф. № ИНВ – 1а);
* инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей (ф. № ИНВ – 3);
* инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение (ф. № ИНВ – 5).

До начала инвентаризации могут быть заполнены графы, в которых указываются наименование и основные характеристики каждой инвентаризуемой единицы имущества. Перечень заполняемых до проведения инвентаризации граф каждой из описей содержится в Указаниях по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации (утверждены постановлением Госкомстата РФ от 18.08.98 № 88). [4]

Акты сверки взаиморасчетов с контрагентами (поставщиками, покупателями, подрядчиками, комитентами, комиссионерами и т.п.) составляются на 1 января года, следующего за отчетным, и рассылаются.

Для инвентаризации расчетов с бюджетом организация должна составить и направить запрос во все инспекции МНС РФ, в которых она зарегистрирована как налогоплательщик, о предоставлении актов сверки по всем видам налогов, уплачиваемых организацией. [4]

1.2 Проведение инвентаризации

В отношении различных объектов инвентаризации применяются три различных регламента ее проведения. [1]

I. Проверка фактического наличия имущества сверка фактического наличия с данными бухгалтерского учета.

Применяется в отношении следующего имущества, хранящегося и используемого в организациях: основных средств, нематериальных активов (в части наличия правоустанавливающих документов), незавершенного строительства, оборудования к установке, производственных запасов (материалов, товаров, готовой продукции), незавершенного производства, наличных денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности, документарных ценных бумаг.

II. Документальная сверка расчетов с бюджетом, кредитными организациями и другими контрагентами.

Применяется при инвентаризации всех видов расчетов, в том числе расчетов с бюджетом, а также при инвентаризации финансовых вложений в части выданных займов и вкладов в договоры простого товарищества.

III. Проверка документальной обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета, на основании имеющихся у организации документов.

Таким способом осуществляется инвентаризация нематериальных активов (в части правильности формирования балансовой стоимости); запасов, не находящихся в период проведения инвентаризации под отчетом материально ответственных лиц (переданных на ответственное хранение, материалов и товаров в пути, товаров отгруженных); расходов на НИОКР; бездокументарных ценных бумаг; расходов будущих периодов; резервов предстоящих расходов и платежей. Данный порядок применяется также при инвентаризации расчетов и финансовых вложений в выданные займы и вклады в договоры простого товарищества. Применение этого регламента без проведения документарных сверок с контрагентами снижает достоверность инвентаризации. [25]

1.3 Проверка фактического наличия имущества и сверка с данными бухгалтерского учета

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационная комиссия должна получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы, отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к отчетам, записью "до инвентаризации" и указывает ее дату. Данная отметка служит бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным. [1]

Проверка фактического наличия имущества производится инвентаризационной комиссией в присутствии материально ответственного лица, а в части нематериальных активов – лица, ответственного за сохранность правоустанавливающих документов. До начала инвентаризации от каждого материально ответственного лица берется расписка о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, приняты к учету, а выбывшие списаны в расход. Расписка материально ответственного лица включена в заголовочную часть инвентаризационных описей.

Результаты проверки фиксируются в инвентаризационных описях и актах, составляемых по унифицированным формам:

* инвентаризационной описи основных средств (ф. № ИНВ – 1);
* инвентаризационной описи нематериальных активов (ф. № ИНВ – 1а);
* инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей (ф. № ИНВ – 3);
* инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение (ф. № ИНВ – 5).
* акте инвентаризации наличных денежных средств (ф. № ИНВ – 15);
* инвентаризационной описи ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (ф. № ИНВ – 16).

Эти документы составляются не менее чем в двух экземплярах, а опись по ф. № ИНВ – 5 – в трех экземплярах. Также в трех экземплярах составляется инвентаризационная опись арендованных основных средств, составляемая по ф. № ИНВ – 1. [10]

По окончании проверки и выведения итоговых показателей описи подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. При этом материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. Один экземпляр описи остается у материально ответственного лица, второй – передается в бухгалтерию. Третий экземпляр инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение (ф. № ИНВ – 5), передается организации-собственнику этих ТМЦ. Третий экземпляр инвентаризационной описи арендованных основных средств передается арендодателю. [4]

Достаточно распространенной ошибкой является отсутствие в описи подписи одного или нескольких членов инвентаризационной комиссии, что приводит к признанию результатов инвентаризации недействительными.

По основным средствам, нематериальным активам, производственным запасам и оборудованию к установке (не сданному в монтаж), при проверке фактического наличия которого были выявлены отклонения от учетных данных, бухгалтером составляются сличительные ведомости (ф. № ИНВ – 18, ИНВ – 19). В них отражаются расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач имущества указываются в соответствии с его оценкой в бухгалтерском учете. Сличительные ведомости оформляются в двух экземплярах, а затем подписываются бухгалтером и материально ответственным лицом. Один экземпляр передается материально ответственному лицу, другой хранится в бухгалтерии.

В акт инвентаризации наличных денежных средств (ф. № ИНВ – 15) и инвентаризационную опись ценных бумаг (ф. № ИНВ – 16) включаются показатели как собственно инвентаризационных описей, так и сличительных ведомостей. [20,21]

1.4 Особенности проверки фактического наличия имущества

При инвентаризации основных средств (ОС) инвентаризационная комиссия осуществляет осмотр объектов и заносит в инвентаризационную опись основных средств (ф. № ИНВ – 1) следующую информацию:

* при автоматизированной обработке результатов инвентаризации, если инвентаризационной комиссии выдана частично заполненная опись, - данные о фактическом наличии объектов, их стоимость;
* если описи не были заполнены – полное наименование объектов, их назначение, инвентарные номера, основные технические или эксплуатационные показатели. [9, 6]

При выявлении объектов, которые не отражены в учете, а также объектов, по которым отсутствуют данные, характеризующие их, инвентаризационная комиссия должна включить в инвентаризационную опись недостающие сведения и технические показатели по этим объектам. Например, по зданиям – указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), общую полезную площадь, число этажей (без подвалов, полуподвалов и т.д.), год постройки и др.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена по рыночной цене, а амортизация по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и степени амортизации соответствующими актами.

В бухгалтерском учете выявленные инвентаризацией неучтенные объекты ОС отражаются на основании сличительной ведомости результатов инвентаризации основных средств (ф. № ИНВ – 18). Производится запись:

Дебет счета 08 Кредит счета 91 – отражается рыночная оценка ОС, приведенная в сличительной ведомости и акте оценки объекта. [11]

В соответствии со сличительной ведомостью и актом оценки объекта (в котором отражается рыночная цена ОС на момент инвентаризации и данные о степени его изношенности) составляется акт приема-передачи объекта основных средств (ф. № ИНВ ОС – 1). Принятие к учету здания (сооружения) оформляется актом о приеме-передаче здания (сооружения) по ф. № ОС – 1а только при наличии документов о государственной регистрации прав на недвижимость. Указанные акты составляются не инвентаризационной комиссией, а комиссией по приему-передаче основных средств. При этом определяется срок полезного использования объекта информации об амортизации. Производится бухгалтерская запись:

Дебет счета 01 Кредит счета 08 – отражено принятие к учету объекта основных средств (в соответствии с актом по ф. № ОС – 1 или ОС – 1а). [11]

Более подробно инвентаризация ОС будет рассмотрена в п. 2.1 данной курсовой работы.

Инвентаризация нематериальных активов (НА) заключается в проверке:

* наличия документов, подтверждающих права организации на его использование;
* правильности и своевременности отражения нематериальных активов в бухгалтерском балансе.

Инвентаризационная комиссия должна убедиться о регистрации прав и указать в инвентаризационной описи нематериальных активов (ф. № ИНВ – 1а) его реквизиты (дату и номер), сличить дату получения организацией прав на интеллектуальную собственность, зафиксированную в регистрирующем права документе, и дату принятия объекта к учету, которая указана в карточке по ф. № НМА – 1. [25]

По незавершенному капитальному строительству в описях указывается наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т.п. При инвентаризации незавершенного капитального строительства следует проверить:

* числиться ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом;
* состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов. Необходимо выявить причины и основание для консервации этих объектов.

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

На прекращенные строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству составляются описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, сметно-финансовые расчеты), акты сдачи работ, этапов, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация. [25]

Инвентаризация оборудования к установке, не сданного в монтаж, осуществляется в том же порядке, что и инвентаризация производственных запасов (материалов, товаров, готовой продукции).

При инвентаризации производственных запасов проверяется их фактическое наличие путем обязательного пересчета, перевешивания или перемеривания. Данные проверки заносятся в выданную инвентаризационной комиссии инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей (ф. № ИНВ – 3).

Товарно-материальные ценности, поступающие под отчет материально ответственного лица во время проведения инвентаризации, принимаются им в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти ТМЦ заносятся в отдельную опись "Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации", где 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. [12]

Методика инвентаризации незавершенного производства в значительной степени зависит от специфики деятельности организации. Инвентаризация незавершенного производства заключается в проверке заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) посредством фактического их подсчета, взвешивания, перемеривания. При этом необходимо:

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

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

Материалы (в том числе покупные полуфабрикаты), находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включается, а инвентаризируются как производственные запасы и фиксируются в отдельных описях.

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

Если незавершенное производство представляет собой неоднородную массу или смесь сырья (например, в кондитерской промышленности), в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся два количественных показателя:

* количество массы или смеси;
* количество материалов по отдельным наименованиям, входящих в состав массы или смеси.

Количество материалов определяются расчетами в порядке, установленном отраслевыми нормативами и учетной политикой организации. [25

Проверка фактического наличия денежных средств в кассе организации и денежных документов проводится одновременно с инвентаризацией документарных ценных бумаг, хранящихся в организации, и бланков строгой отчетности и оформляется актом инвентаризации наличных денежных средств (ф. № ИНВ – 15).

Результаты проверки наличия документарных ценных бумаг отражаются в отдельной инвентаризационной описи ценных бумаг и бланков строгой отчетности по ф. № ИНВ – 16. Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия ценной бумаги, ее реквизитов (серии, номера, номинальной стоимости), учетной стоимости, срока погашения. При автоматизированной обработке результатов инвентаризации и выдаче на руки инвентаризационной комиссии ф. № ИНВ – 16 с частично заполненными графами комиссия заполняет графы о фактическом наличии документарных ценных бумаг и их фактической стоимости. [21]

1.5 Проверка документальной обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета

Инвентаризация товарно-материальных ценностей в пути, находящихся на ответственном хранении, переданных в переработку, заключается в проверке сумм, подтвержденных правильно оформленными документами:

* по ТМЦ, находящемся в пути, - расчетными документами поставщиков или другими заменяющими их документами;
* по ТМЦ, находящимся на складах сторонних организаций, - сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации; другими документами, подтверждающими сдачу этих ценностей на ответственное хранение;
* по ТМЦ, переданными в переработку, - приемопередаточными документами. [12]

В акте инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути (ф. № ИНВ – 6), по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета. [19]

Для документирования инвентаризации ТМЦ, переданных на ответственное хранение и переработку, унифицированных форм нет, поэтому в случае наличия у организации подобных операций следует разработать формы для оформления инвентаризации этих категорий имущества и утвердить их в составе учетной политики. В акте инвентаризации ТМЦ, переданных на ответственное хранение, должно быть указано их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата передачи на хранение, место хранения, номера и даты документов.

В акте инвентаризации ТМЦ, переданных в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

При инвентаризации расходов на НИОКР и расходов будущих периодов инвентаризационная комиссия проверяет правильность сумм, отраженных на счете "Нематериальные активы", субсчет "Расходы на НИОКР" по каждому НИОКР и на счете "Расходы будущих периодов" по каждому расходу будущих периодов, на основе документов в соответствии с принятой в организации учетной политикой и установленных сроков списания каждого инвентаризуемого расхода. [25]

Для документирования инвентаризации расходов будущих периодов применяется унифицированная форма акта инвентаризации расходов будущих периодов (ф. № ИНВ – 11). Для оформления инвентаризации расходов на НИОКР организации самостоятельно разрабатывают и утверждают форму акта инвентаризации.

При инвентаризации резервов предстоящих расходов проверяется правильность и обоснованность создания в организации этих резервов в соответствии с принятой учетной политикой и утвержденным в организации регламентом (методикой) их образования и использования. Для отражения результатов инвентаризации резервов применяется самостоятельно разработанная и утвержденная организацией форма. [22]

1.6 Принятие решений по результатам инвентаризации и их отражение в бухгалтерском учете

Результаты инвентаризации обобщаются в "Ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией" (ф. № ИНВ – 26), которую подписывает руководитель организации, главный бухгалтер и председатель инвентаризационной комиссии. В ведомости содержится информация о выявленных в результате инвентаризации расхождениях по каждому счету: суммах недостач, излишков и порчи, а также о порядке отнесения сумм выявленных недостач и порчи: зачет по пересортице, списание в пределах норм естественной убыли, отнесение на виновных лиц и списание на внереализационные расходы. [10]

Стоимость недостающего или испорченного имущества, недостача и порча которого были выявлены в результате проведенной инвентаризации, подлежит списанию с кредита счетов учета имущества в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". Производятся записи:

Дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей",

Кредит счета 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств"; 04 "Нематериальные активы", субсчет "Выбытие нематериальных активов"; 07 "Оборудование к установке"; 08 "Вложения во внеоборотные активы"; 10 "Материалы"; 41 "Товары"; 43 "Готовая продукция"; 50 "Касса"; 58 "Финансовые вложения". [11]

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

1. Осуществляется взаимный зачет излишков и недостач производственных запасов в результате пересортицы.

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 ТМЦ 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 в стоимости относится на виновных лиц. В случае, когда конкретные виновники пересортицы не установлены, выявленная разница рассматривается как недостача сверх норм убыли и списывается на внереализационные расходы. При этом в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения причин, по которым данная разница не отнесена на виновных лиц. [7,8]

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

Зачет по пересортице и выявление излишков и недостач после зачета отражается в сличительной ведомости результатов инвентаризации ТМЦ (ф. № ИНВ – 19). В бухгалтерском учете операции по зачету пересортицы отражаются записями:

Дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей",

Кредит счета 10 "Материалы"; 41 "Товары"; 43 "Готовая продукция"

- списаны недостающие запасы (по их себестоимости или учетной цене);

Дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей",

Кредит счета 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей"

- списаны транспортно-заготовительные расходы, приходящиеся на недостающие запасы (в части материалов и товаров, если их учет ведется с применением счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей");

Дебет счета 10 "Материалы"; 41 "Товары"; 43 "Готовая продукция",

Кредит счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

- приняты к учету излишки при зачете недостач излишками по пересортице (по себестоимости или учетной цене запасов, оказавшихся в излишке);

Дебет счета 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей",

Кредит счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

- приняты к учету транспортно-заготовительные расходы, приходящиеся на излишки (в части материалов и товаров, если их учет ведется с применением счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей").

Если превышение стоимости недостающих ценностей над стоимостью излишних ценностей, зачитываемых в счет недостач, относится на виновных лиц, производится запись:

Дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба",

Кредит счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Если лицо, виновное в пересортице, не выявлено, превышение относится на внереализационные расходы организации. Производится запись:

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие расходы",

Кредит счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Если стоимость излишних зачитываемых ценностей выше стоимости недостающих, превышение относится на внереализационные доходы, что отражается записью:

Дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей",

Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие доходы"; [11]

1. Определяется естественная убыль ценностей в пределах установленных норм.

Если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же имеется недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача.

Естественная убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном порядке, списывается по распоряжению руководителя организации на счета учета и на расходы на продажу. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявленных фактических недостач. Данная операция отражается в учете записями:

Дебет счета 20 "Основное производство", др. счетов учета затрат, Кредит счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

- списана естественная убыль материалов в пределах установленных норм;

Дебет счета 44 "Расходы на продажу",

Кредит счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

- списана естественная убыль товаров и готовой продукции в пределах установленных норм.

При отсутствии установленных норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

По материалам и товарам, по которым выявлена недостача сверх норм естественной убыли и по которым ранее был предъявлен НДС к возвращению из бюджета, следует восстановить сумму НДС и также отнести ее в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". Производится запись:

Дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей",

Кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС"

- отражена восстановленная сумма НДС; [11]

1. Недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча производственных запасов сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц.

При этом производится запись:

Дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба",

Кредит счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

- сумма недостачи (порчи сверх норм естественной убыли) отнесена на виновных лиц.

В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на внереализационные расходы, что отражается в учете записью:

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие расходы",

Кредит счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". [11]

В документах, представляемых для оформления списания недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций.

1. Имущество, оказавшееся в излишке, принимается к учету в оценке по рыночной стоимости с признанием внереализационных доходов с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц. [11]

При этом в учете производятся записи:

Дебет счета 04 "Нематериальные активы"; 07 "Оборудование к установке"; 08 "Вложения во внеоборотные активы"; 10 "Материалы"; 41 "Товары"; 43 "Готовая продукция"; 50 "Касса"; 58 "Финансовые вложения".

Кредит счета91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие доходы".

2. Инвентаризация по объектам учета

2.1 Инвентаризация основных средств

При инвентаризации основных средств проверяется обоснованность остатков по счетам 01 "Основные средства", 02 "Износ основных средств" и 03 "Доходные вложения в материальные ценности". [23]

Согласно п.4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 №26н (далее ПБУ 6/01), при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

а) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг для управленческих нужд организации;

б) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. [25]

В соответствии с п.5 ПБУ 6/01 к основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Инвентаризация основных средств производится инвентаризационной комиссией, назначенной приказом руководителя предприятия. По результатам инвентаризации составляется инвентаризационная опись по типовой междуведомственной форме.

До начала инвентаризации необходимо проверить:

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

При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление. При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации в них должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения (п.3.1 Методических указаний по инвентаризации). [1]

Согласно п.6 ПБУ 6/01 единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

Проверяет также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации (п.3.1 Методических указаний по инвентаризации). [1]

Согласно п. 3.3 Методических указаний по инвентаризации при выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Например, по зданиям – указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмену), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т.д.), год постройки и др.; по каналам – протяженность, глубину и ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам – местонахождение, род материалов и основные размеры; по дорогам – тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна и т.п. [1]

Оценка выявленных инвентаризацией неуточненных 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 прямыми названиями объекта.

В соответствии с п.3.4. Методических указаний по инвентаризации машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д. [1]

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и т.д. одинаковой стоимости, поступившие 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 (речные и морские суда в дальних рейсах, железнодорожный подвижной состав и оборудование и т.п.), инвентаризуются до момента временного их выбытия (п.3.5 Методических указаний по инвентаризации).

Согласно п.3.6 Методических указаний по инвентаризации 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.). [1]

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 (п. 3.7 Методических указаний по инвентаризации). [1]

При проверке первоначальной стоимости объекта основных средств необходимо иметь в виду, что первоначальная стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, может быть изменена в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств (п.14 ПБУ 6/01).

В процессе инвентаризации изучают все документы, которыми оформлены затраты на восстановление объекта основных средств, и определяют характер выполненных работ (ремонт, реконструкция, модернизация и т.д.).

Если объект подвергается 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 работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях (п. 3.3 Методических указаний по инвентаризации). [1]

Как правило, расчет суммы увеличения балансовой стоимости объекта не вызывает трудностей: сумма капитальных вложений в объект основных средств определяется по первичным документам, подтверждающим работы капитального характера. На основании сличительной ведомости результатов инвентаризации основных средств (ф. № ИНВ – 18) и пакета документов, подтверждающих проведение достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации объекта основных средств, комиссия составляет в одном экземпляре акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. № ОС – 3). [4]

Бухгалтеру для совершения записи по принятию к учету капитальных вложений нужно определить, на каких балансовых счетах учтены затраты по выполнению капитальных работ:

* если затраты в рассматриваемые капитальные вложения на момент проведения инвентаризации числятся на счете 08 "Капитальные вложения", производится запись:

Дебет счета 01 Кредит счета 08

* если капитальные затраты ранее были ошибочно расценены как капитальный ремонт и отнесены на себестоимость (расходы на продажу в торговых организациях) или на уменьшение резерва на ремонт основных средств в течение текущего отчетного года, то бухгалтер составляет бухгалтерскую справку о допущенной учетной ошибке и делается запись:

Дебет счета 20 Кредит счета 60 – сторно;

Дебет счета 08 Кредит счета 60 – произведены затраты отражены как капитальные вложения;

Дебет счета 01 Кредит счета 08 – принят к учету улучшенный объект ОС (на основании акта по ф. № ОС – 3);

* если капитальные затраты были отнесены на себестоимость или на уменьшение резерва на ремонт основных средств в предыдущих отчетных периодах, составляется бухгалтерскую справку о допущенной ошибке, а сумма списанных на расходы капитальных затрат признается доходами прошлых лет, выявленными в отчетном периоде. Производится запись:

Дебет счета 08 Кредит счета 91 субсчет "Прочие доходы" - отражен внереализационный доход;

Дебет счета 01 Кредит счета 08 – принят к учету улучшенный объект ОС (на основании акта по ф. № ОС – 3). [11]

Определение снижения балансовой стоимости объекта при его частичной ликвидации (сломе отдельных конструктивных элементов) проводится на основе экспертных оценок. Возможно применение следующей методики:

1. оценивается стоимость достройки ликвидированной части объекта основных средств (восстановительная стоимость ликвидированной части);
2. рассчитывается приходящаяся на ликвидированную часть сумма накопленной амортизации исходя из степени самортизированности всего объекта. При этом составляется акт оценки снижения стоимости объекта, в котором приводятся все расчеты. [1]

При проверке правильности начисления амортизации по объектам основных средств необходимо проверить:

* правильность определения месяца, с которого началось начисление амортизации;
* правильность определения срока полезного использования;
* соответствие способов начисления амортизации, фактически применяемых по группам однородных объектов, способам, указанным в учетной политике предприятия;
* правильность расчета сумм амортизационных отчислений и их отражения в учете;
* факты перевода основных средств на консервацию. Согласно п. 23 ПБУ 6/01 в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев;
* не было ли случаев начисления амортизации по объектам основных средств, по которым амортизация не отчисляется. В соответствии с п.17 ПБУ 6/01 такими объектами являются:

- объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.);

- объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки и т.п.);

- продуктивный скот, буйволы, волы и олени;

- многолетние насаждения.

В аналогичном порядке рекомендуем провести инвентаризацию основных средств для целей налогообложения.

Инвентаризационная опись основных средств (форма № ИНВ – 1)

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования). [4]

Для оформления данных инвентаризации основных средств (зданий, сооружений, передаточных устройств машин и оборудования, транспортных средств, инструмента, вычислительной техники, производственного и хозяйственного инвентаря и т.п.) применяется инвентаризационная опись основных средств (форма № ИНВ – 1). Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии отдельно по каждому месту хранения ценностей и лицом, ответственным за сохранность основных средств. Один экземпляр передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, а второй остается у материально ответственного лица (или лиц). [4]

На основные средства, принятые в аренду, опись составляется в трех экземплярах отдельно по каждому арендодателю с указанием срока аренды. Один экземпляр инвентаризационной описи высылают в адрес арендодателя.

2.2 Инвентаризация материально- производственных запасов

В ходе инвентаризации материально-производственных запасов проверяют счета 10 "Материалы", 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей", 41 "Товары", 42 "Торговая наценка", 43 "Готовая продукция". [12]

Согласно п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 №44н (далее – ПБУ 5/01), к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

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

При этом готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством). [4]

Товары также являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в том помещении, где они хранятся.

При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, оно опломбировывается) и комиссия переходит для работы в следующее помещение (3.16 Методических указаний по инвентаризации).

Согласно п. 3.15 Методических указаний по инвентаризации товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.). [1]

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия (п. 3.17 Методических указаний по инвентаризации).

Согласно п. 3.18 Методических указаний по инвентаризации товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. [1]

Эти товарно-материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием "Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации". В описи указывается дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. 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 которой записаны эти ценности. [1]

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием "Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации". Оформляется опись по аналогии с документами на товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или (по его поручению) члена комиссии (п. 3.19 Методических указаний по инвентаризации). [1]

В тех случаях, когда по условиям деятельности организации инвентаризационная комиссия не имеет возможности в течение одного дня произвести подсчет материалов и записать их в инвентаризационную опись, для учета фактического наличия сырья и прочих материалов на складах в период проведения инвентаризации применяется инвентаризационный ярлык (форма № ИНВ – 2).

Ярлык заполняется в одном экземпляре ответственными лицами инвентаризационной комиссии, и хранятся вместе с пересчитанными товарно-материальными ценностями по месту их нахождения (постановление Госкомстата России от 18.08.98 № 88 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации").

Данные формы № ИНВ – 2 используются для заполнения инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей (форма ИНВ – 3) [4]

Бухгалтерское оформление

Обнаруженные товарно-материальные ценности приходуются по рыночным ценам. Это отражается следующей проводкой:

Дебет счета 10 Кредит счета 91 (субсчет "Прочие доходы") – отражена рыночная стоимость выявленных излишков товарно-материальных ценностей.

В случае выявления недостачи товарно-материальных ценностей результаты инвентаризации отражаются на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

1. Если формирование фактической себестоимости осуществляется непосредственно на счете 10 "Материалы"

Дебет счета 94 Кредит счета 10 – выявлена недостача или порча материальных ценностей;

Дебет счета 94 Кредит счета 19 – отражена сумма НДС, относящаяся к стоимости недостающих и еще не оплаченных ценностей;

Дебет счета 94 Кредит счета 68 – восстановлен НДС, относящийся у стоимости недостающих и уже оплаченных ценностей, ранее возмещенный из бюджета;

Дебет счета 73 Кредит счета 94 – списана сумма ущерба на виновных лиц (если их вина доказана судом);

Дебет счета 91 (субсчет "Прочие расходы") Кредит счета 94 – списана сумма ущерба на внереализационные расходы.

1. Если формирование фактической себестоимости осуществляется на счете 10 "Материалы" с использованием дополнительных счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"

Дебет счета 94 Кредит счета 10 – выявлена недостача или порча материальных ценностей;

Дебет счета 94 Кредит счета 16 – списано отклонение от учетной цены по недостающим или испорченным материальным ценностям;

Дебет счета 94 Кредит счета 19 – отражена сумма НДС, относящаяся к стоимости недостающих и еще не оплаченных ценностей;

Дебет счета 94 Кредит счета 68 – восстановлен НДС, относящийся у стоимости недостающих и уже оплаченных ценностей, ранее возмещенный из бюджета;

Дебет счета 73 Кредит счета 94 – списана сумма ущерба на виновных лиц (если их вина доказана судом);

Дебет счета 91 (субсчет "Прочие расходы") Кредит счета 94 – списана сумма ущерба на внереализационные расходы. [11]

2.3 Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты по приобретению ценных бумаг и вклады в уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Согласно п.2 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденное приказом Минфина России от 10.12.2009 № 126н (далее ПБУ 19/02), для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо единовременное выполнение следующих условий:

* наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
* переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
* способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.). [13]

В соответствии с п.3 ПБУ 19/02 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);
* предоставление другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях;
* дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

В составе финансовых вложений учитывается также вклады организации – товарища по договору простого товарищества.

К финансовым вложениям организации относят:

* собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
* векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказание услуги;
* вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за оплату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
* драгоценные материалы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы не являются финансовыми вложениями (п.4 ПБУ 19/02).

Согласно п. 23 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности в бухгалтерском балансе финансовые вложения разделены на долгосрочные и краткосрочные. Финансовые вложения являются краткосрочными, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты. Остальные финансовые вложения отражаются как долгосрочные и отражаются в разделе "Внеоборотные активы". [1]

Учет финансовых вложений ведется на счете 58 "Финансовые вложения" с обеспечением возможности получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

* правильность оформления 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;
* реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг.

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 погашения и общей суммы. Все ценные бумаги, имеющиеся в организации, должны быть описаны в книге учета ценных бумаг, хранящейся в бухгалтерии. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными этой книги. [4]

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. При хранении бланков (сертификатов) ценных бумаг в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение. [22]

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

Если такое подтверждение отсутствует, то фактически имеет место необоснованное перечисление денежных средств (передача материальных ценностей или нематериальных активов) сторонней организации, что может быть расценено как злоупотребление служебным положением должностными лицами, отдавшими распоряжение о совершении такой операции. При этом собственники организации (акционеры, пайщики и т.п.) могут предъявить к виновным должностным лицам иск о взыскании с них суммы нанесенного ущерба.

При проверке правильности оценки финансовых вложений следует иметь в виду, что согласно п. 19 ПБУ 19/02 они подразделяются на две группы:

* финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
* финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально (п. 20 ПБУ 19/02).

В частности, порядок расчета рыночной цены эмиссионных ценных бумаг, допущенных к обращению на фондовой бирже или через организатора торговли на рынке ценных бумаг, и установления предельной границы колебаний их рыночной цены утвержден распоряжением ФКЦБ России от 05.10.98 № 1087 –р.

В соответствии с п. 21 ПБУ 19/02 финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

Согласно п. 9 ПБУ 19/02 первоначальной стоимостью вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах).

Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, показывается в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат на их приобретение с отнесением непогашенной суммы по соответствующей статье группы статей "Кредиторская задолженность" в пассиве бухгалтерского баланса в случаях, когда к инвестору перешли права на объект. В остальных случаях суммы, внесенные в счет оплаты подлежащих приобретению объектов финансовых вложений, показываются в активе бухгалтерского баланса по соответствующей статье группы статей "Дебиторская задолженность" (п. 23 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности). [1]

Для отражения результатов инвентаризации фактического наличия ценных бумаг и выявления количественных расхождений их с учетными данными применяется инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (форма № ИНВ – 16).

Опись составляется в двух экземплярах, подписывается ответственными лицами инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом (лицами). Один экземпляр описи передается в бухгалтерию организации, второй – остается у материально ответственного лица (лиц), который принимает ценные бумаги или бланки документов строгой отчетности на ответственное хранение. [4]

При наличии бланков документов строгой отчетности, нумеруемых одним номером, составляется комплект с указанием количества документов в нем.

При смене материально ответственных лиц опись составляется в трех экземплярах. Один экземпляр передается материально ответственному лицу, принявшему ценные бумаги и бланки документов строгой отчетности; второй экземпляр – материально ответственному лицу, сдавшему ценные бумаги и бланки документов строгой отчетности; третий экземпляр – бухгалтерии.

На последней странице формы перед подписью председателя комиссии даны две свободные строки для записи последних номеров документов в случае движения ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности во время инвентаризации. [4]

При автоматизированной обработке данных по учету результатов инвентаризации форма № ИНВ – 16 выдается комиссии на бумажных и машинных носителях информации с заполненными графами с 1 по 10. В описи комиссия заполняет графы 11 и 12 о фактическом наличии ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности.

Бухгалтерское оформление

Обнаруженные финансовые вложения приходуются с учетом рыночных цен. Рыночная цена определяется:

* для ценных бумаг, допущенных к торговле на фондовой бирже – по биржевым котировкам;
* для ценных бумаг, не имеющих биржевого обращения, и прочих финансовых вложений – экспертным путем.

Бухгалтерская ошибка исправляется проводкой:

Дебет счета 58 Кредит счета 50 (51) – отражена покупка ценных бумаг.

В общем случае (если бухгалтерских ошибок не выявлено) принятие неучтенных финансовых вложений к учету отражается следующей проводкой:

Дебет счета 58 Кредит счета 91 (субсчета "Прочие доходы").

Если по результатам инвентаризации будет выявлено отсутствие необходимых документов, подтверждающих права организации на финансовые вложения, необходимо предпринять все возможные меры к восстановлению этих документов (запросить дубликат или копию у организации, куда были совершены финансовые вложения, или у организации, зарегистрировавшей такую сделку). Если получить необходимые документы не удастся, организация должна будет списать данные финансовые вложения. При этом необходимо сделать следующие проводки:

Дебет счета 94 Кредит счета 58 – отражен убыток, возникший в результате недостачи финансовых вложений;

Дебет счета 73 Кредит счета 94 – взыскание выявленного убытка обращено на виновных лиц;

Дебет счета 50 Кредит счета 73 – виновным лицом в кассу организации внесена сумма убытка или

Дебет счета 70 Кредит счета 73 – из заработной платы работника удержана сумма выявленного убытка или

Дебет счета 91 (субсчет "Прочие расходы") Кредит счета 94 – списан выявленный убыток на финансовые результаты в случае отсутствия виновных лиц либо если во взыскании с них отказано судом. [11]

3. Совершенствование учета инвентаризации.

3.1 Создание резерва по сомнительным долгам

После проведения инвентаризации создаются необходимые для покрытия убытков различных резервов.

Каждая организация, заключая договор, рассчитывает, что его условия будут выполнены. Однако по разным причинам партнеры не всегда расплачиваются за полученные ими товары, работы или услуги, а иногда и вообще не выполняют свои обязательства.

Что делать предприятиям, пострадавшим от недобросовестных партнеров? Можно заранее создать резерв по сомнительным долгам и уменьшить на его сумму налогооблагаемую прибыль. За счет этого резерва покрываются убытки от списания безнадежной задолженности.

Резервы по сомнительным долгам позволяет создать и глава 25 Налогового кодекса РФ, и Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. [18, 3]

Что такое сомнительный долг.

Согласно п. 1 статьи 266 Налогового кодекса РФ, сомнительный долг – это дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договором, и при этом не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией. Для целей налогообложения организация вправе создавать резерв по сомнительным долгам по любой просроченной задолженности. Исключение составляют просроченные проценты по кредитам и займам. По таким долгам резервы могут создавать только банки. [18]

Точно такое же определение сомнительного долга используется и в бухгалтерском учете. Оно приведено в п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. В бухучете также разрешено создавать резерв по сомнительным долгам по любой просроченной задолженности за реализованную продукцию (товары, работы и услуги). [3]

Пример 1

В январе 2009 года ООО "Прима" продало ЗАО "Кедр" партию продукции. По условиям договора ЗАО "Кедр" должно оплатить поставку до 28 февраля 2009 года.

В установленный срок оплата от покупателя не поступила. Поэтому с 1 марта 2009 года ООО "Прима" считает задолженность ЗАО "Кедр" сомнительным долгом.

Как создавать резерв по сомнительным долгам

Резервы по сомнительным долгам в целях налогообложения можно создавать каждый квартал. Правда, это могут делать не все организации, а только те, которые рассчитывают налог на прибыль методом начисления. Это установлено подпунктом 8 п. 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ. [18,26]

Перед началом квартала или года, на который создается резерв, организация должна провести инвентаризацию дебиторской задолженности. При этом все сомнительные долги делят на три группы в зависимости от того, когда истек срок их погашения:

1. более чем за 90 дней до начала квартала (года);
2. в период от 90 до 45 дней до начала квартала (года);
3. менее чем за 45 дней до начала квартала (года).

В резерв можно включить всю сумму долгов первой группы и 50% от каждого долга второй группы. Долги третьей группы в резерв не входят. Сумма резерва учитывается в составе внереализационных расходов того квартала, на который этот резерв создан. При этом его общая величина не должна превышать 10% выручки от реализации продукции (без учета НДС и налога с продаж).

Как отразить создание резерва по сомнительным долгам в налоговом учете? Ответ на этот вопрос зависит от того, как предприятие ведет налоговый учет. Ведь оно может брать за основу данные бухгалтерского учета и корректировать их для целей налогообложения, а может строить автономную систему налогового учета.

Тем, кто выбрал автономную систему, лучше всего использовать формы аналитических регистров, которые рекомендует МНС России (они опубликованы в Интернете на сайте www.nalog.ru). Рассмотрим, как отразить в этих регистрах создание резерва по сомнительным долгам. [24,26]

Суммы дебиторской задолженности отражаются в Регистре учета операций по движению дебиторской задолженности. В нем указываются дата возникновения задолженности и установленная договором дата ее погашения. С помощью этого регистра бухгалтер без труда определит, какая задолженность является просроченной, и когда истек срок погашения.

Суммы сомнительных долгов, по которым создается резерв, указываются в Регистре учета сомнительной и безнадежной задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату. В этом регистре отдельно указывается сомнительная задолженность, срок погашения которой истек более чем за 90 дней до начала квартала и от 90 до 45 дней до начала квартала.

Общая сумма резерва по сомнительным долгам указывается в Расчете резерва по сомнительным долгам текущего отчетного (налогового) периода. В этом же регистре отражается и сумма резерва, которая включается во внереализационные расходы. Чтобы ее рассчитать, общую сумму резерва нужно сравнить с суммой, которая равна 10% выручки от реализации. Если общая сумма резерва окажется больше 10% выручки, то во внереализационные расходы включается 10% выручки. Если же она не превысит 10% выручки, то во внереализационные расходы включается сумма резерва.

Сумма резерва, включаемая во внереализационные расходы, переносится из Расчета резервов по сомнительным долгам текущего отчетного (налогового) периода в Регистр учета внереализационных расходов. [24]

Пример 2

ОАО "Марс" ведет налоговый учет в регистрах, рекомендованных МНС России.

Организация решила создать резерв по сомнительным долгам во II квартале 2009 года. 31 марта 2009 года ОАО "Марс" провело инвентаризацию дебиторской задолженности. По данным Регистра учета операций по движению дебиторской задолженности у ОАО "Марс" есть три просроченные задолженности:

* ОАО "Венера" на сумму 1000000 руб., срок ее погашения истек 20 апреля 2008 года (более 90 дней до начала II квартала 2009 года);
* ООО "Сатурн" на сумму 500000 руб., срок ее погашения истек 11 февраля 2009 года (49 дней до начала II квартала 2009 года);
* ООО "Плутон" на сумму 2000000 руб., срок ее погашения истек 11 марта 2009 года (21 день до начала II квартала 2009 года).

Результаты инвентаризации ОАО "Марс" отразило в таком регистре налогового учета.

Регистр учета сомнительной и безнадежной задолженности по результатам инвентаризации на 31 марта 2009 года.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дата проведения инвентаризации | Вид задолженности | Итоговая сумма | Основание возникновения задолженности |
| 31.03.2009 | Со сроком погашения более 90 дней до начала квартала | 1000 000 руб. | Задолженность ОАО "Венера" по договору поставки |
| 31.03.2009 | Со сроком погашения от 90 до 45 дней до начала квартала | 500000 руб. | Задолженность ОАО "Сатурн" по договору поставки |

Таким образом, в результате можно включить, всю задолженность ОАО "Венера" и 50% задолженности ООО "Сатурн". Сумма резерва равна 1250000 руб. (1000000 руб. + 500000× 50%).

Допустим, что в первом полугодии 2009 года ОАО "Марс" получило выручку в размере 20000000 руб. 10% от этой суммы составляет 2000000 руб. 1 250000 руб. < 2000000 руб.

Следовательно, во втором квартале 2009 года ОАО "Марс" может включить во внереализационные расходы 1250000 руб.

ОАО "Марс" отразило резерв сомнительных долгов в таком регистре налогового учета. [24]

Расчет резерва сомнительных долгов на II квартал 2009 года

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Задолженность со сроком погашения более 45 дней, но менее 90 дней | Задолженность со сроком погашения более 90 дней | Сумма задолженности, являющаяся основанием для расчета резерва | Выручка от реализации текущего периода | 10% выручки от реализации текущего периода | Резерв сомнительных долгов текущего периода | Неиспользованный остаток резерва предыдущего периода | Разница, учитываемая в составе внереализационных расходов текущего периода | Разница, учитываемая в составе внереализационных доходов отчетного периода |
| 500000 руб. | 1000000 руб. | 1250000 руб. | 20000000 руб. | 2000000 руб. | 1250000 руб. | - | 1250000 руб. | - |

Теперь рассмотрим, как в целях налогообложения рассчитывать резерв по сомнительным долгам, основываясь на данных бухгалтерского учета. В отличие от Налогового кодекса Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ не устанавливает, как именно организации должны рассчитывать сумму резерва в бухучете. Это значит, что каждая организация может определять порядок такого расчета самостоятельно. И ничто не запрещает рассчитывать резерв сомнительных долгов в порядке, установленном статьей 266 Налогового кодекса РФ, и в целях бухгалтерского учета. При этом сумма резерва, включаемая в целях налогообложения во внереализационные расходы, будет равна оборотам по кредиту счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" в корреспонденции с дебетом счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Пример 3

Воспользуемся условиями примера 2. Допустим, что ОАО "Марс" рассчитывает налог на прибыль, корректируя данные бухгалтерского учета. Согласно учетной политике для целей бухгалтерского учета ОАО "Марс" определяет сумму резерва по сомнительным долгам в порядке, установленном статьей 266 Налогового кодекса РФ. В бухгалтерском учете ОАО "Марс" создание резерва отражается проводкой: Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 63 – 1250000 руб. – сформирован резерв по сомнительным долгам на II квартал 2009 года. В целях налогообложения ОАО "Марс" должно включить 1 250000 руб. во внереализационные расходы. [24]

3.2 Использование резерва по сомнительным долгам

П. 4 статьи 266 Налогового кодекса РФ разрешает использовать резерв по сомнительным долгам только для одной цели – на покрытие убытков по безнадежным долгам. Безнадежный долг – это долг, по которому истек срок исковой давности или который невозможно взыскать (например, из-за ликвидации организации-должника). Если общая сумма безнадежных долгов окажется больше суммы резерва, то эта разница включается во внереализационные расходы. [18,27]. Такой же порядок использования резерва по сомнительным долгам применяется и в бухгалтерском учете. Это установлено п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. [3]. Те организации, которые ведут налоговый учет в регистрах, рекомендованных МНС РФ, указывают сумму списываемых безнадежных долгов в Регистре движения резерва по сомнительным долгам. Здесь же рассчитывается сумма, на которую безнадежные долги превышают резерв.

Пример 4

Воспользуемся условиями примера 2 (п. 3.1). ОАО "Марс" 30 июня 2009 года вновь провело инвентаризацию дебиторской задолженности. В результате инвентаризации выяснилось, что у организации есть три просроченные дебиторские задолженности:

* ОАО "Венера" в сумме 1000 000 руб., срок ее погашения истек 20 апреля 2007 года (более трех лет до начала III квартала 2009 года);
* ООО "Сатурн" в сумме 500 000 руб., срок ее погашения истек 11 февраля 2009 года (более 90 дней до начала III квартала 2009 года);
* ООО "Плутон" в сумме 2 000 000 руб., срок ее погашения истек 11 марта 2009 года (более 90 дней до начала III квартала 2009 года).

Результаты инвентаризации ОАО "Марс" отразило в таком регистре налогового учета.

Регистр учета сомнительной и безнадежной задолженности по результатам инвентаризации на 30 июня 2009 года.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дата проведения инвентаризации | Вид задолженности | Итоговая сумма | Основание возникновения задолженности |
| 30.06.2009 | Со сроком погашения более 90 дней до начала квартала | 500 000 руб. | Задолженность ОАО "Сатурн" по договору поставки |
| 30.06.2009 | Со сроком погашения более 90 дней до начала квартала | 2 000000 руб. | Задолженность ООО "Плутон" по договору поставки |
| 30.06.2009 | Безнадежная | 1000000 руб. | Задолженность ОАО "Венера" по договору поставки |

Срок исковой давности по задолженности ОАО "Венера" истек во втором квартале. Ее нужно списать за счет резерва сомнительных долгов. Эта операция отражается в таком регистре налогового учета.

Регистр движения резерва по сомнительным долгам на II квартал 2009 года

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Сумма резерва сомнительных долгов | Размер безнадежных долгов | Использование резерва сомнительных долгов | Неиспользуемый остаток | Сумма превышения безнадежных долгов над суммой резерва |
| 30.06.2009 | 1250000 руб. | 1000000 руб. | 1000000 руб. | 250000 руб. | - |

В бухгалтерском учете суммы безнадежных долгов, списываемые за счет резерва, отражаются по дебету счета 63. Кредитовое сальдо этого счета равняется остатку резерва на конец отчетного периода. В случае если сумма безнадежных долгов превысит сумму резерва, разница списывается в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы". Данные счетов 63 и 91 можно использовать для расчета налога на прибыль, если в бухгалтерском учете вы определяете сумму резерва по правилам, установленным Налоговым кодексом. [24]

Пример 5

Воспользуемся условиями примеров 3 и 4. ОАО "Марс" рассчитывает налог на прибыль, корректируя данные бухгалтерского учета.

Сумму резерва по сомнительным долгам согласно политике для целей бухгалтерского учета предприятие определяет по правилам статьи 266 Налогового кодекса РФ.

В бухгалтерском учете ОАО "Марс" списание безнадежной задолженности отражается следующими проводками:

Дебет 63 Кредит 62 – 1000000 руб. – списана за счет резерва дебиторской задолженности, по которой срок истек исковой давности.

Дебет 007 – учтена за балансом сумма списанной задолженности.

Т.о., в целях налогообложения неиспользованная сумма резерва по сомнительным долгам будет равна кредитовому сальдо счета 63. По состоянию на зо июня 2009 года это сальдо составило 250000 руб. (1250000 – 1000000).

Что делать с неиспользованной суммой резерва

С неиспользованной суммой резерва можно поступить двумя способами:

* включить в состав внереализованных доходов – если в следующем квартале организация не создает резерва по сомнительным долгам;
* перенести на следующий период – если в следующем квартале организация создает этот резерв.

О том, как в налоговом учете переносить неиспользованную сумму резерва на следующий отчетный период, сказано в п. 5 статьи 266 Налогового кодекса РФ.

Сначала исходя из размеров и сроков погашения дебиторской задолженности нужно рассчитать сумму резерва на следующий квартал.

Затем эту сумму нужно сравнить с неиспользованным остатком резерва. Если неиспользованный остаток резерва окажется больше вновь создаваемого резерва, то разница включается во внереализованные расходы.

При этом сумма, включаемая в их состав, не должна превышать 10% выручки, полученной в отчетном периоде. [24]

Пример 6 Воспользуемся условиями примеров 2 и 4. По состоянию на 30 июля 2009 года у ОАО "Марс" неиспользованная сумма резерва по сомнительным долгам равна 250000 руб.

В III квартале 2009 года в резерв можно включить всю задолженность ООО "Сатурн" (500000 руб.) и всю задолженность ООО "Плутон" (2000000 руб.). Общая сумма резерва на III квартале 2009 года равна 2500000 руб. 2500000 руб. > 250000 руб.

Т.о., сумма вновь создаваемого резерва превышает остаток резерва на 2250000 руб. (2500000 – 250 000).

За 9 месяцев 2009 года ОАО "Марс" получило выручку в размере 30000000 руб. 10% от этой суммы составляет 3000000 руб.

2250000 руб. < 3000000 руб.

Следовательно, в III квартале 2009 года ОАО "Марс" может включить 2250000 руб. во внереализационные расходы.

ОАО "Марс" отразило резерв сомнительных долгов на III квартале 2009 года в таком регистре налогового учета.

Расчет резерва по сомнительным долгам на III квартал 2009 года

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Задолженность со сроком погашения более 45 дней, но менее 90 дней | Задолженность со сроком погашения более 90 дней | Сумма задолженности, являющаяся основанием для расчета резерва | Выручка от реализации текущего периода | 10% выручки от реализации текущего периода | Резерв сомнительных долгов текущего периода | Неиспользованный остаток резерва предыдущего периода | Разница, учитываемая в составе внереализационных расходов текущего периода | Разница, учитываемая в составе внереализационных доходов отчетного периода |
| - | 2500000руб. | 2500000 руб. | 2500000 руб. | 3000000 руб. | 3000000 руб. | 250000 руб. | 2250000 руб. | - |

В бухгалтерском учете переносить остатки резерва по сомнительным долгам можно в том же порядке, который установлен Налоговым кодексом РФ, утвердив такую методику в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Положение по ведению бухгалтерской отчетности в РФ не запрещает этого делать.

Пример 7

Воспользуемся условиями примеров 3 и 5. В бухгалтерском учете ОАО "Марс" создание резерва по сомнительным долгам на III квартал 2009 года отражается такой проводкой:

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 63 – 2 250000 руб. – отражена разница между суммой резерва на III квартал 2009 года и остатком неиспользованного резерва.

ОАО "Марс" не списывало безнадежные долги в III квартал 2009 года.

Значит, кредитовое сальдо счета 63 составит 2500000 руб. Эта же сумма составляет резерв сомнительных долгов на III квартал 2009 года для целей налогообложения.

В III квартал 2009 года дебетовый оборот по счету 91 составил 2500000 руб. В целях налогообложения эту сумму нужно включить во внереализационные расходы III квартала. [24]

Заключение

Инвентаризация преследует ряд задач и целей. Существуют случаи, когда инвентаризация должна проводиться в обязательном порядке. Как мы видим роль инвентаризации очень велика - с ее помощью проверяется правильность данных текущего учета материальных и денежных средств, выявляются ошибки, допущенные в учете, принимаются на учет не учтенные хозяйственные объекты, контролируется сохранность хозяйственных средств, которые числятся у материально ответственных лиц. Инвентаризация имеет большое значение для правильного определения затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг, для сокращения потерь товарно-материальных ценностей, предупреждения хищений имущества и т. п. Инвентаризация содействует укреплению предприятия, предупреждает возможные имущественные потери. Она или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности и допущенные потери, хищения, недостачи. Поэтому при помощи инвентаризации контролируется не только сохранность материальных ценностей, но и проверяются полнота и достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности. Только благодаря этому методу бухгалтерского учета можно установить соответствие между количеством и качеством имущества указанного в бухгалтерском балансе и имущества в действительности находящимся на предприятии. Проведение инвентаризации имеет множество особенностей для различных видов инвентаризируемых объектов и различных хозяйственных ситуаций. Организация проведения инвентаризации таким образом, чтобы ее функция по обеспечению достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, установленная Законом "О бухгалтерском учете", была действительно исполнена, требует знания и применения всех положений и иных нормативных актов по бухгалтерскому учету, а также знания небухгалтерского права (гражданского, авторского, трудового и т.д.).

Используемая литература

1. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. №49.
2. Федеральный Закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.1996г. №129-ФЗ (в ред. от 23.07.1998г.).
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.07.1998г. №34н (в ред. от 24.03.2000г.).
4. Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998г. №88 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации".
5. Положение по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" ПБУ 7/98, утвержденное Приказом Минфина РФ от 25.11.1998г. №56н.
6. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утвержденное Приказом Минфина РФ от 09.12.1998г. №60н (в ред. от 30.12.1999г.).
7. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. №32н (в ред. от 30.03.2001г.).
8. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. №33н (в ред. от 30.03.2001г.).
9. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.1999г. №43н (в ред. от 30.12.1999г.).
10. Постановление Госкомстата РФ от 27.03.2000г. №26 "Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № инв-26 "Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией"".
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденные Приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. №94н.
12. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина РФ от 09.06.2001г. №44н.
13. Положение по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01, утвержденное Приказом Минфина РФ от 02.08.2001г. №60н.
14. Инструкция о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использование и обращении утвержденной приказом Минфина РФ от 29.08.2001 №68-н.
15. Положение по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" ПБУ 8/01, утвержденное Приказом Минфина РФ от 28.11.2001г. №96н.
16. Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ утвержденные приказом Минфина РФ от 28.12.2001 №119н.
17. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001г. №197-ФЗ.
18. 25 глава Налогового кодекса РФ.
19. Инвентаризация имущества и обязательств // Бухгалтерский учет. №23 – 2009.
20. Инвентаризация денежных средств // Бухгалтерский учет. №23 – 2003.
21. Инвентаризация кассы, денежных средств на банковских счетах, расчетов по договорам займов // Бухгалтерский учет. №24 – 2003.
22. Инвентаризация дебиторской задолженности // Бухгалтерский учет. №21 – 2003.
23. Инвентаризация: бухгалтерская и налоговая. – М.: Информ – центр XXI века, 2003. – 320с.
24. Налоговый учет резервов по сомнительным долгам // Главбух.№ 9 – 2009.
25. Порядок проведения инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. № 21 – 2009.
26. Резерв по сомнительным долгам // Бухгалтерский учет. № 1 – 2006.
27. Учет дебиторской задолженности // Бухгалтерский учет. № 21 – 2008.