**Время инвентаризации имущества организации по строке баланса «Дебиторская задолженность»**

Галина Ермолова, ведущий специалист

В современных условиях хозяйственных отношений, многие организации столкнулись с хроническими неплатежами своих контрагентов. Длительное время накапливается дебиторская задолженность. Самостоятельная работа организации-кредитора с многочисленными должниками, при отсутствии комплексного анализа дебиторской задолженности, может оказаться абсолютно неэффективной. Ненадлежащее оформление деловой и бухгалтерской документации, недостатки ведения бухгалтерского учета, нарушение требований к делопроизводству, оформлению, накоплению и хранению документов строгой отчетности могут привести к тому, что дебиторская задолженность может оказаться нереальной для взыскания, либо по ней может истечь трехлетний срок исковой давности.

При указанном развитии событий организациям рекомендуется (в целях экономии временных, а также денежных ресурсов), прежде чем приступить к взысканию дебиторской задолженности, провести инвентаризацию финансовых обязательств организации. Тем более, эта инвентаризация является первым и очень важным этапом в процессе построения эффективной системы управления дебиторской задолженностью. Ведь только в ходе полной инвентаризации можно установить, насколько содержание учетных данных и первичных документов соответствует фактическому объему обязательств организации, а также установить возможность взыскания дебиторской задолженности в досудебном и судебном порядке.

По результатам инвентаризации специалистами юридического отдела также формируются пакеты документов, необходимых для взыскания дебиторской задолженности в судебном порядке или осуществляется подробный анализ причин невозможности взыскания задолженности, что и является основанием для списания этих сумм.

Таким образом, целями проведения инвентаризации организации по строке баланса «Дебиторская задолженность» являются:

- проверка полноты отражения в бухгалтерском учете организации всех обязательств;

- установление фактического наличия дебиторской задолженности организации;

- выявление предприятий, которые фактически не являются дебиторами организации;

- подготовка пакетов документов по дебиторам организации, необходимых для взыскания дебиторской задолженности в судебном порядке;

- подготовка предложений по списанию дебиторской задолженности в силу невозможности ее взыскания: в результате отсутствия первичных документов, а также в результате истечения сроков исковой давности и отказа должника от погашения задолженности на основании данного факта;

- приведение данных бухгалтерского учета организации в соответствие с результатами инвентаризации;

- построение в организации эффективной системы управления дебиторской задолженностью.

**Порядок проведения – подготовительные действия.**

Инвентаризация представляет собой определенную последовательность практических действий по документальному подтверждению наличия, состояния и оценки обязательств организации с целью обеспечения достоверности данных учета и отчетности. От правильности ее проведения и надлежащего оформления ее результатов зависит и успешность дальнейших мероприятий организации, направленных на внедрение эффективной системы управления дебиторской задолженностью.

Инвентаризация обязательств коммерческих организаций является не только важным общехозяйственным мероприятием, но и элементом учетной политики. Согласно п. 3 ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» (далее по тексту Закон), а так же п.п.8 и 26 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», утв. приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. №34н (далее по тексту Приказ) при формировании учетной политики утверждается и порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств организации.

Порядок проведения инвентаризации оформляется в виде приложения к приказу об учетной политике. Механизм проведения инвентаризации определяется в соответствии с положениями Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13.06.1995 г. №49 (далее по тексту Методические указания), а также Закона.

Согласно данным Методическим указаниям инвентаризации подлежат все виды финансовых обязательств. В Положении по ведению бухгалтерского учета уточняется, что под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, за исключением тех случаев, когда проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продажи, а также в случаях предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

- при смене материально ответственных лиц;

- при установлении фактов хищений или злоупотреблений;

- в случаях стихийных бедствий, пожара, аварии или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при ликвидации организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса;

- при смене руководителя коллектива (в случае коллективной материальной ответственности), при выбытии из коллектива более 50% ее членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива.

Результаты инвентаризации будут признаны действительными только в том случае, если

соблюдена процедура ее проведения. Как правило, любая инвентаризация состоит из следующих этапов:

1. подготовительные мероприятия - издание приказа о проведении инвентаризации, назначении инвентаризационной комиссии, определение сроков проведения инвентаризации, определение объема работы (утверждение списка дебиторов), организационное обеспечение деятельности;

2. основной этап деятельности (документальная проверка) - сбор первичной документации, анализ представленных документов, сопоставление данных, истребование дополнительных документов;

3. заключительный этап - оформление результатов инвентаризации, проверка достоверности данных, полученных в результате инвентаризации, согласовательные мероприятия, подписание акта выполненных работ;

4. выводы по итогам инвентаризации - подготовка предложений по отражению в учете результатов инвентаризации, приведение данных бухгалтерского учета в соответствие с результатами инвентаризации, списание дебиторской задолженности.

При инвентаризации имущества организации по строке баланса «Дебиторская задолженность» проводится документальная проверка, при которой наличие финансовых обязательств подтверждается непосредственно первичными документами.

В соответствии со ст. 12 Приказа все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным – непосредственно по окончании операции. Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы (ст. 15 Приказа).

Таким образом, все положения, отраженные в бухгалтерском учете, должны быть подтверждены первичными документами, которые доказывают наличие или отсутствие дебиторской задолженности, а именно:

- договор (или иной документ, из которого можно сделать вывод о том, что между сторонами было достигнуто согласие по выполнению того или иного обязательства),

- документы, подтверждающие выполнение сторонами принятых на себя обязательств (счета – фактуры, платежные поручения, накладные, квитанции в приеме груза, доверенности, акты выполненных работ и т.д.),

- дополнительные документы, отражающие текущее состояние взаимоотношений между сторонами, а также подтверждающие признание одной из сторон наличия задолженности (акты сверок взаиморасчетов, претензионные письма, ответы на данные претензии и т.д.).

Кроме того, в соответствии со ст. 65 АПК РФ: «каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которое оно ссылается как на основание своих требований и возражений…». Следовательно, при взыскании дебиторской задолженности в судебном порядке, необходимо будет предоставить в суд именно первичную документацию, обосновывающую требования кредитора.

Для проведения инвентаризации в организации создаются инвентаризационные комиссии:

- постоянно действующая, в организационно-контрольные функции которой входит проведение плановых инвентаризаций, а также выборочных инвентаризаций и контрольных проверок в межинвентаризационный период;

- рабочие комиссии, которые непосредственно проводят плановые инвентаризации материальных ценностей и денежных средств в местах их хранения, участвуют в определении результатов инвентаризации. Обычно создаются при большом объеме работ или территориальной разобщенности имущества для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств;

- разовые комиссии – в каждом конкретном случае состав комиссии утверждается руководителем организации при проведении инвентаризации по мере необходимости – по проверке и выборочной инвентаризации.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждается руководителем организации в приказе (распоряжении), который регистрируется в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации. Формы приказа о проведении инвентаризации (форма №ИНВ-22) и Журнал учета контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации (форма №23) утверждены постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 г. №88. В приказе конкретизируется содержание и объект инвентаризации, причины инвентаризации, определяются порядок и сроки инвентаризации, персональный состав инвентаризационной комиссии и назначается председатель инвентаризационной комиссии.

Приказ о проведении инвентаризации может содержать в качестве приложения план проведения инвентаризации, который определяет сроки ее начала и окончания, разграничивает обязанности между членами рабочей комиссии.

При инвентаризации имущества организации по строке баланса «Дебиторская задолженность» в состав инвентаризационной комиссии должны включаться представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (юристы, экономисты и т.д.), способные квалифицированно разобраться с сущностью инвентаризируемых финансовых обязательств. Наличие таких специалистов в составе инвентаризационной комиссии позволит избежать ошибок при проведении инвентаризации. При этом следует заметить, что нормативные документы не запрещают включать в состав комиссии представителей сторонних организаций (специалистов юридических фирм) для формирования юридически обоснованных и достоверных результатов инвентаризации. В состав инвентаризационной комиссии можно также включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Существенное правило для проведения всех инвентаризаций, заключается в следующем: отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации, служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными (п.2.3. Методических указаний).

**Порядок проведения – основной этап.**

После осуществления всех необходимых подготовительных мероприятий инвентаризационная комиссия приступает к основному этапу деятельности по инвентаризации имущества организации по строке баланса «Дебиторская задолженность».

В соответствии с п. 3.44 Методических указаний инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в выявлении по соответствующим документам остатков, и тщательной проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах учета указанных расчетов.

При инвентаризации имущества организации по строке баланса «Дебиторская задолженность» особое внимание необходимо уделить проверке следующих счетов бухгалтерского учета:

- 60 – расчеты с поставщиками и подрядчиками,

- 62 – расчеты с покупателями и заказчиками,

- 63 – резервы по сомнительным долгам,

- 58 – расчеты по краткосрочным кредитам и займам,

- 67 – расчеты по долгосрочным кредитам и займам,

- 70 – расчеты с персоналом по оплате труда,

- 71 – расчеты с подотчетными лицами,

- 76 – расчеты с разными дебиторами и кредиторами (расчеты по имущественному и личному страхованию, расчеты по претензиям, расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам, расчеты по депонированным суммам).

- 79 – внутрихозяйственные операции (расчеты по выделенному имуществу, расчеты по текущим операциям, расчеты по договору доверительного управления имуществом).

Кроме того, для формирования пакета документов, необходимого для взыскания задолженности в судебном порядке (например, платежных документов, подтверждающих факт оплаты), уже на этом этапе работы необходимо обратить внимание и на проверку счетов:

- 50 – касса (касса организации, операционная касса, денежные документы),

- 51 – расчетные счета,

- 52 – валютные счета.

При проведении инвентаризации проверяется реальность дебиторской и кредиторской задолженности на основании первичных документов. Так, возможны ситуации, когда под кредиторской задолженностью на счете 60 могут числиться оплаченные, полученные, но по каким либо причинам, в том числе умышленным, не оприходованные товары с целью их присвоения материально ответственными лицами. На счете 62 могут учитываться товары, которые фактически покупателю не отгружены.

Проверке полежат товарные, расчетные документы по проведенным в учете операциям, книга выданных доверенностей на получение товарно-материальных ценностей, договоры на поставку товаров. Проверку расчетов с поставщиками и покупателями проводят на основании данных аналитического учета, соответствующих первичных документов, а также актов сверки расчетов с дебиторами, которые составляются в свободной форме отдельно по каждому должнику.

Инвентаризационной комиссии целесообразно осуществлять сплошной метод сбора первичных документов. То есть по каждому дебитору, числящемуся на том или ином счете, необходимо поднять всю имеющуюся первичную документацию, проанализировать ее и сопоставить с данными бухгалтерского учета.

После осуществления непосредственного сбора первичных документов, сотрудники, входящие в состав инвентаризационной комиссии формируют пакеты документов по каждому дебитору. Далее осуществляется анализ собранной первичной документации. В частности на данном этапе устанавливается - на основании какого обязательства строились взаимоотношения сторон, а значит, определяются права и обязанности сторон.

Также подлежат анализу и первичные документы, отражающие взаиморасчеты между сторонами. Здесь необходимо помнить, что они должны соответствовать требованиям, предъявляемым законодательством. Так, в соответствии со ст. 13 Приказа первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы), код формы;

- дату составления;

- наименование организации, от имени которой составлен документ;

- содержание хозяйственной операции;

- измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);

- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций и правильность ее совершения, личные подписи и их расшифровка (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники).

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты в соответствии с вышеуказанными требованиями. В зависимости от характера операции, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Таким образом, собранные в результате инвентаризации первичные документы, должны соответствовать вышеуказанным требованиям, в противном случае они будут признаны судом не надлежащими доказательствами, что исключает возможность взыскания задолженности в судебном порядке и приводит к дополнительным финансовым расходам по возмещению судебных издержек. Поэтому выводы по анализу первичных документов должны быть отражены в результатах инвентаризации, наряду с выводами о возможности взыскания задолженности по имеющимся документам в судебном порядке.

Особое внимание при проведении инвентаризации дебиторской задолженности необходимо обратить на правильность документального оформления взаиморасчетов. В соответствии со ст. 410 ГК РФ обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. Для зачета достаточно заявления одной из сторон.

Необходимыми условиями взаимозачета между сторонами являются:

- наличие встречного характера требований, признанных и неоспариваемых сторонами;

- наличие однородных требований;

- действительность требований в момент зачета (срок исполнения уже наступил).

Единой формы документов для совершения операции по зачету встречных требований, позволяющей правомерно отразить ее в бухгалтерском учете, не установлено. Название документа не имеет существенного значения, его стороны выбирают по своему усмотрению. Это может быть акт проведения зачета встречных односторонних требований, акт сверки наличия и погашения задолженности или протокол о проведении взаимозачета, или соглашение о погашении взаимных обязательств и т.п. Важно то, что данный документ должен выполнять роль платежно-расчетного документа. Именно поэтому он, как и платежное поручение или приходный кассовый ордер, должен содержать сведения о том, какая сумма и за какой товар (работу, услугу) и по какому обязательству засчитывается.

При проведении инвентаризации дебиторской задолженности необходимо учитывать также правильное документальное отражение операций по продаже дебиторской задолженности, которые совершаются путем заключения договора уступки права требования (цессии).[1] Реализация дебиторской задолженности должна оформляться у продавца как погашение дебиторской задолженности по поставленным товарам, выполненным работам, оказанным услугам.

В ходе инвентаризации также проверяются сроки погашения дебиторской и кредиторской задолженности, которые числятся на счетах бухгалтерского учета на конец года, на основании заключенных договоров. Цель этой проверки – разделить задолженности на краткосрочные и долгосрочные. Задолженность, которая ранее указывалась в отчетности как долгосрочная, может быть представлена на начало года как краткосрочная, и наоборот.

Кроме того, при инвентаризации следует определить просроченную дебиторскую задолженность, то есть задолженность, по которой истек срок исковой давности, установленный законодательством в три года (ст. 196 ГК РФ)[2]. По результатам проведенной инвентаризации просроченная дебиторская задолженность подлежит списанию.

После тщательного анализа собранных первичных документов сотрудники, входящие в состав инвентаризационной комиссии должны сопоставить полученные в результате анализа сведения по характеру взаиморасчетов с организациями – дебиторами и данными бухгалтерского учета.

Окончательным этапам основной деятельности по инвентаризации является письменное истребование у руководителя организации дополнительных документов, необходимых для осуществления инвентаризации финансовых обязательств организации. Данный этап деятельности является необходимым именно в том случае, когда между сотрудниками бухгалтерии и членами инвентаризационной комиссии возникли разногласия по предварительным итогам инвентаризации. В запросе целесообразно указать:

- документы, которые должны быть предоставлены,

- внутренние службы организации, в которых данные документы могут находиться,

- сроки, в течение которых данные документы должны быть предоставлены.

И лишь после получения ответа на вышеуказанный запрос персональный состав инвентаризационной комиссии может преступать к заключительному этапу инвентаризации – оформление ее результатов.

**Оформление результатов инвентаризации.**

После того, как основной этап деятельности по инвентаризации имущества организации по строке баланса «Дебиторская задолженность» будет завершен, ответ на запрос о предоставлении дополнительных документов получен сотрудники, входящие в состав инвентаризационной комиссии преступают к заключительному этапу деятельности, а именно окончательному оформлению результатов инвентаризации.

Сведения о фактическом наличии первичных документов, отражающих дебиторскую задолженность организаций и о том, что учтенные финансовые обязательства являются реальными, записываются в инвентаризационные описи, которые должны быть составлены не менее чем в двух экземплярах. Перечень реквизитов инвентаризационной описи и ведомости нормативными документами специально не установлен. В связи с этим, считаем, что к числу таких реквизитов могут относиться:

- наименование документа (инвентаризационная опись, акт и т.п.),

- основания проведения инвентаризации (приказ, распоряжение, договор и т.д.),

- указание, какое именно имущество или обязательство инвентаризируется (дебиторская задолженность),

- местонахождение инвентаризируемого имущества,

- на каких балансовых или забалансовых счетах учитывается инвентаризируемое имущество,

- даты начала и окончания инвентаризации,

- список членов инвентаризационной комиссии.

В соответствии с п. 2.9. Методических указаний инвентаризационные описи могут заполняться как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. В последнем случае описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток. Согласно п. 2.10. Методических указаний инвентаризационные описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии.

Кроме того, по результатам инвентаризации дебиторской задолженности составляется акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами[3]. В данном акте должна быть отражена информация по всем организациям-дебиторам, по которым инвентаризировались первичные документы. Акт, также как и инвентаризационная опись, должен быть подписан всеми членами инвентаризационной комиссии.

Инвентаризационные описи и акты являются первичными учетными документами для бухгалтерского учета. Поэтому задача инвентаризационной комиссии на этом этапе - наиболее полно и точно внести в описи данные о фактическом наличии финансовых обязательств, а затем правильно и своевременно оформить материалы инвентаризации.

После оформления результатов инвентаризации сотрудники, входящие в состав инвентаризационной комиссии передают руководителю отчет об итогах инвентаризации имущества организации по строке баланса «Дебиторская задолженность». При передаче вышеуказанного пакета документов целесообразно составлять акт приема – передачи документации.

**Выводы по итогам инвентаризации.**

В соответствии с п.5 ст. 8 Закона все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков и изъятий. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по инвентаризации, проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности – в годовом бухгалтерском отчете.

Выявленные в результате инвентаризации первичные документы, подтверждающие, что организация фактически не является дебитором, подлежат оприходованию по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Дебиторская задолженность, которая не оплачена покупателями в срок и по которой предположительно организация не получит заемные средства, называют сомнительной или безнадежной. Исходя из общепринятой практики признания задолженности безнадежной, можно выделить ряд явных индикаторов частичной или полной невозможности погашения долга:

- банкротство должника;

- ликвидация предприятия – должника;

- исчезновение должника;

- наличие нескольких неудачных попыток взыскания задолженности;

- вынесение постановления об окончании исполнительного производства;

- истечении срока давности по долгу.

В соответствии со ст.77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались в порядке, предусмотренном ст. 70 настоящего положения.

Безнадежные долги представляют собой одну из основных проблем для организации. Налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном ст. 266 НК РФ. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода. Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности. При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ. Расходы в целях налогообложения прибыли должны быть обоснованны.

По нашему мнению, экономическая оправданность создания резерва по сомнительным долгам в целях налогообложения прибыли должна пониматься в том смысле, что создание данного резерва должно быть нормально необходимым и обусловленным отсутствием у организации-кредитора специальных средств, позволяющих кредитору оперативно влиять на должника, побуждая последнего к надлежащему исполнению своего обязательства, в том числе погашению дебиторской задолженности.

Закрепив в учетной политике предприятия создание резерва по сомнительным долгам, организация:

- во-первых, регулярно проводит инвентаризацию дебиторской задолженности на отчетный (налоговый) период;

- во-вторых, законно минимизирует налог на прибыль, что позволяет усилить контроль за дебиторской задолженностью и высвободить оборотные денежные средства.

Таким образом, отчет об итогах инвентаризации дебиторской задолженности организации, если при его составлении соблюдены все необходимые законодательные требования, является основанием для списания дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, а также задолженности нереальной для взыскания.

В заключении хотелось бы отметить, что работа по инвентаризации имущества организации по строке баланса «Дебиторская задолженность», является первичным и очень важным мероприятием для организации, стремящейся построить эффективную систему управления дебиторской задолженностью.

Наряду с такими методами управления, как построение оптимальной для организации договорной работы, применение инструментов по урегулированию просроченной задолженности, по снижению рисков неплатежа, по внедрению информационных систем и т.д., инвентаризация финансовых обязательств организации, несомненно, приведет к снижению рисков неплатежей со стороны недобросовестных контрагентов, обеспечит увеличение конкурентоспособности организации, минимизирует затраты на обслуживание заемного капитала, увеличит фактическую выручку, рентабельность и ликвидность оборотных средств, а значит и финансовую устойчивость компании.

**Список литературы**

[1] Уступка права требования является одним из способов перемены лиц в обязательстве, который законодательно регулируется главой 24 ГК РФ.

[2] Здесь необходимо учитывать, что ст. 196 ГК РФ установлен общий срок исковой давности, однако для некоторых обязательств законом могут быть установлены и иные сроки (ст.197 ГК РФ).

[3] Унифицированная форма №ИНВ-17 утверждена постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 г. №88.