

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ: ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТОВ

Учебное пособие

Министерство образования и науки Российской Федерации
Байкальский государственный университет экономики и права

И.А. Слободняк
Е.К. Копылова

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ: ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТОВ

Учебное пособие

Иркутск
Издательство БГУЭП
2014

УДК 657.1:338
ББК 65.052я7
С48

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета экономики и права

Рецензенты д-р экон. наук, проф. Г.В. Максимова
канд. экон. наук, доц. Т.И. Копылова

С48 Слободняк И.А.
Инвентаризация: порядок проведения, бухгалтерский учет и экономический анализ результатов : учеб. пособие / И.А. Слободняк, Е.К. Копылова. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2013. – 136 с.

Рассматриваются актуальные проблемы, связанные с особенностями проведения инвентаризации, бухгалтерским учетом и экономическим анализом результатов инвентаризации. Исследуются вопросы, имеющие большое теоретическое и прикладное значение.

Для аспирантов и магистрантов направления «Экономика», слушателей курсов повышения квалификации, а также практикующих бухгалтеров, аудиторов, аналитиков, осуществляющих проведение соответствующих контрольных и учетно-аналитических процедур.

ББК 65.052я7

© Слободняк И.А., Копылова Е.К., 2014
© Издательство БГУЭП, 2014

Оглавление

Введение	5
1. Нормативно-правовое регулирование проведения инвентаризации в Российской Федерации.....	8
1.1. Что такое инвентаризация?	8
1.2. Инвентаризация и закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ	10
1.3. Материальная ответственность	17
1.4. Методические указания по проведению инвентаризации	34
1.5. Тест	43
2. Порядок проведения инвентаризации отдельных видов активов и финансовых обязательств, отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете	47
2.1. Инвентаризация основных средств, доходных вложений в материальные ценности и вложений во внеоборотные активы	47
2.2. Инвентаризация нематериальных активов, результатов исследований и разработок и поисковых активов.....	59
2.3. Инвентаризация финансовых вложений и отложенных налоговых активов.....	64
2.4. Инвентаризация материально-производственных запасов.....	69
2.5. Инвентаризация денежных средств, денежных документов, документов строгой отчетности и расчетов	82
2.6. Отдельные налоговые последствия выявленных результатов при проведении инвентаризации	91
2.7. Тест	97
2.8. Контрольные задания по инвентаризации отдельных видов имущества.....	100

3. Экономический анализ результатов инвентаризации	106
3.1. Система показателей экономического анализа результатов инвентаризации	106
3.2. Построение математической модели величины материального ущерба, выявленного в результате инвентаризации	117
Заключение	129
Список рекомендуемой литературы.....	131

Введение

Кто ищет, тот всегда найдет...

В.И. Лебедев-Кумач

Широко известно, что одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном и финансовом положении, которая является необходимой различным пользователям бухгалтерской отчетности для принятия управленческих решений. При этом необходимо, чтобы эта информация была достоверна, то есть соответствовала бы не только данным, изложенным в документах, но и реальному положению дел. Именно поэтому для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Вопросы проведения инвентаризации, урегулирования инвентаризационных разниц, ответственности материально-ответственных лиц всегда были интересны как теоретикам, так и практикующим специалистам, поскольку они охватывают достаточно широкий спектр вопросов, имеющих существенное значение для результатов функционирования хозяйствующего субъекта. Во многом от того, насколько соблюдается внутренняя организационная дисциплина (что во многом и проверяется при проведении инвентаризации), зависит сохранность материальных ценностей, а, следовательно, отсутствие прямых потерь от их недостач, косвенных потерь от простоев, возникающих в результате того, что ценности были утрачены. Кроме того, инвентаризация представляет собой одну из процедур системы внутреннего контроля организации, необходимость создания и функционирования которой в настоящее время согласуется с требованиями законодательства в области бухгалтерского учета.

Но более того, вопросы проведения инвентаризации интересуют и большую часть физических лиц, поскольку все мы в своей бытовой жизни постоянно либо сами проводим инвентаризацию, либо оказываемся привлеченными к ее проведению. Может быть, результаты данных процедур не сопоставляются затем с данными какой-либо «домашней бухгалтерии» (в конце концов, не все домашние хозяйства просто ведут эту «домашнюю бухгалтерию»), но то, что полученные результаты как-то сравниваются с ожиданиями человека, используются при планировании будущей экономической жизни субъекта – очевидно.

Процесс проведения инвентаризации оказался столь интересным, что он в качестве важных эпизодов вошел в ряд художественных произведений (причем не только в детективные романы, но и в комедийные художественные фильмы). Например, кто не помнит великолепную инвентаризационную комиссию под руководством Г. Буркова из фильма «Служебный роман». Или целую новеллу «Операция Ы», в которой, как известно, главные герои активно участвовали в операции, целью которой было предотвращение негативных последствий гря-

дущей ревизии (по сути, именно инвентаризации). Отметить можно и ставший классикой монолог А. Хайта «Инвентаризация» в исполнении Е. Петросяна.

Из литературного наследия, в котором, так или иначе, упоминается проведение инвентаризации, можно отметить замечательное произведение В.М. Шукшина «Калина Красная». Правда, в рассказе главного героя речь идет о проведении ревизии, но, по сути, рассказывал Егор именно о том, какое влияние на его жизнь оказала проведенная инвентаризация.

Нередко инвентаризация является просто необходимой и позволяет спасти не только организацию, но и просто человеческие жизни. Например, в истории широко известен факт того, что 17 января 1960 года неподалеку от Курильских островов ураганным ветром была оторвана баржа с четырьмя военными на борту. И уже на второй день после отрыва, поняв, что баржу сносит в океан, экипаж провел инвентаризацию имеющейся провизии, что позволило грамотно распределить продукты, а главное пресную воду, дожидаясь помощи. И таких примеров в истории немало. Проводили инвентаризацию и Робинзон Крузо, и герои романа Ж. Верна «Таинственный остров», в общем, все те, кто в определенной жизненной ситуации понял, что от того, насколько точным будет первоначальный подсчет и последующее распределение ценностей, зависит просто их выживание.

Углубившись в историю бухгалтерского учета, можно отметить, что инвентаризацию как контрольный прием начали применять в Древнем Египте (3400–2980 гг. до н. э). Инвентаризацию, как правило, проводили один раз в год, проверке подлежали различные объекты, во-первых, земля, скот, материальные ценности, во-вторых, само население. В Древней Греции сформировалось понятие «материальная ответственность», а хищения возмещались в десятикратном размере. Проведение инвентаризации в странах Древнего мира предопределило появление первой формы бухгалтерского учета – инвентарной.

Несмотря на то, что вопросам проведения инвентаризации и оформления ее результатов уделяется очень большое внимание (например, по запросу «инвентаризация» СПС «Гарант» (комплект «Гарант-Максимум» выдает результат поиска – более 48000 документов), тем не менее, сохраняется большое количество спорных моментов связанных с ее проведением, оформлением результатов, урегулированием разниц, налоговыми последствиями инвентаризации. Естественно, что рассмотреть все тонкости процесса инвентаризации, в том числе специфических активов, практически невозможно, поэтому мы решили сосредоточиться на основных их видах.

Также заметим, что в специализированной литературе практически не встречается систематизированного изложения вопросов, связанных с экономическим анализом результатов инвентаризации.

Данное пособие и призвано исправить данные недостатки. В нем простым языком (без зачастую излишне сложных юридических формулировок, встречающихся в законодательстве) излагаются основные вопросы, связанные с проведением инвентаризации. Особое внимание уделено вопросам налогообложения операций, которые так или иначе связаны с проведением инвентаризации. При этом мы намеренно не стали отрывать изложение вопросов бухгалтерского

(финансового) учета и налогового учета фактов хозяйственной жизни, связанных с инвентаризацией, поскольку наше глубокое убеждение здесь состоит в том, что по данному вопросу просто не может существовать разниц (ни постоянных, ни временных). В отдельный подраздел исследования нами были выделены лишь вопросы, связанные с расчетами НДС по фактам выявленных недостатков, поскольку эти вопросы являются очень дискуссионными, с разнообразной арбитражной практикой, позициями Минфина и ФНС.

Почти по каждому вопросу авторами излагается не только точка зрения специалистов Минфина, ФНС, судей различных инстанций, но и собственная позиция, что отчасти придает данному изданию черты монографического исследования. Но, тем не менее, авторы классифицируют данную свою работу именно как учебное пособие, так как в соответствии с Письмом Минобразования РФ от 23 сентября 2002 г. № 27-55-570/12 «Об определении терминов «учебник» и «учебное пособие» последнее рассматривается как дополнение к учебнику. При этом оно может охватывать не всю дисциплину (традиционно, вопросы инвентаризации рассматриваются как одна из тем при изучении курса «Теория бухгалтерского учета» и «Стандарты аудита»), а лишь часть (несколько разделов) примерной программы. Также указано, что в отличие от учебника, пособие может включать не только апробированные, общепризнанные знания и положения, но и разные мнения по той или иной проблеме. По тексту авторская позиция будет четко отделяться от мнения иных специалистов, что позволит читателю получить однозначное представление о том, где изложены требования нормативно-правовой базы, где имеет место обзор арбитражной практики по данному вопросу, а где авторы излагают материал «от первого лица».

Авторы надеются, что информация данного издания окажется полезной не только студентам ВУЗов, но и практикующим бухгалтерам, аудиторам, аналитикам, руководителям организаций.

1. Нормативно-правовое регулирование проведения инвентаризации в Российской Федерации

1.1. Что такое инвентаризация?

Прежде всего, заметим, что существует несколько подходов к определению инвентаризации. Но весь парадокс ситуации состоит в том, что ни в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», ни в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств № 49 от 13.06.1995 (далее – Методические указания № 49) не приводится ее определение. По нашему мнению, это является определенным упущением, допущенным при разработке содержания нормативно-правовых актов в РФ. Любой нормативный документ должен начинаться с раздела, в котором приведены основные определения, цель данного документа и сфера его применения. Четко обозначенная терминология всегда выгодно отличала отечественную практику издания и учебных пособий, и нормативных актов. Но в какой-то момент определение объекта почему-то перестало быть важным. Например, в ПБУ 6/01, строго говоря, отсутствует определение основных средств. В п. 4 приведен лишь перечень условий, при одновременном выполнении которых актив принимается к учету в качестве основного средства. Но ведь перечень условий – это не определение объекта! Та же самая ситуация наблюдается и с инвентаризацией. Термин используется так, как будто содержание процедуры очевидно. А ведь инвентаризация – это многогранный процесс. И именно от непонимания сущности иногда возникают проблемы чисто практического плана при ее проведении.

Для установления сущности процедуры инвентаризации обратимся к словарным и энциклопедическим изданиям.

Прежде всего, заметим, что в русском языке само слово инвентаризация произошло от позднелатинского *inventarium*, которое обозначало *составление описи имущества*. Заметим, что сегодня подобная трактовка инвентаризации является узкой, она должна быть расширена, поскольку простое составление описи не позволит решить одну из главных задач, стоящих перед любой инвентаризацией – проконтролировать наличие и сохранность имущества. Простое составление описи – лишь один из этапов инвентаризации, который в отрыве от других этапов обеспечит лишь возникновение еще одного документа без каких-либо последствий.

В одном из наиболее общих зарубежных словарных изданий приводится трактовка инвентаризации (inventory) в широком смысле как *список предметов, обычно домашнего или личного обихода, с указанием их стоимости*¹. Данное определение, по сути, не имеет отношения к бухгалтерской инвентаризации, но, в то же время, делает очень важное уточнение о том, что при инвентаризации составляется определенный перечень имущества с указанием его стоимости. Именно

¹ Бизнес. Толковый словарь. – М.: «ИНФРА-М», Издательство «Весь Мир». Грэхэм Бетс, Барри Брайндли, С. Уильямс и др. Под общ. ред.: д-р экон. наук Осадчей И.М., 1998 [электр. ресурс]. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/5209>.

проверка не только фактического наличия, но и определение стоимостных характеристик объекта придает инвентаризации статус контрольной экономической процедуры, что особенно важно при осуществлении инвентаризации расчетов. Ведь в этом случае задача состоит не только в составлении перечня всех дебиторов/кредиторов, но именно выявление размера долга каждого/каждому.

В соответствии с «Финансовым словарем» инвентаризация – это *проверка соответствия наличия числящегося на балансе предприятия имущества данным бухгалтерского учета*¹. Ключевыми позициями данного определения являются следующие моменты:

- инвентаризация – это контрольная процедура;
- инвентаризация предполагает сверку с данными, сформированными в конкретной системе информационного обеспечения менеджмента – системе бухгалтерского учета.

В соответствии еще с одним словарем – словарем бизнес-терминов – инвентаризация – это *периодическая проверка всего имущества и долгов компании путем обмера, взвешивания и подсчета*². Ключевыми позициями данного определения являются следующие моменты:

- инвентаризация – это периодическая процедура;
- инвентаризации подлежат не только активы организации, но и ее обязательства (в этом уточнении важнейшее преимущество в точности у данного определения по сравнению с предыдущим);
- инвентаризация предполагает осуществление конкретных физических действий с проверяемыми объектами, позволяющих установить их определенные физические параметры, то есть инвентаризация – это метод фактического контроля.

Большой юридический словарь дает трактовку инвентаризации как *периодической проверки наличия на балансе организации ценностей, их сохранности и правильности хранения, обязательств и прав на получение средств, а также ведения складского хозяйства и реальности данных учета*³. Данное определение позволяет расширить границы инвентаризации, вывести ее за пределы простого составления описи. Ведь акцент переносится с простой проверки наличия на проверку сохранности. И в этом важнейшее достоинство данного подхода, ведь наличие и сохранность – это отнюдь не синонимы, поскольку сохранность предполагает сохранение у объекта его полезных свойств. Но, кроме того, данный подход еще более расширяет сферу применения инвентаризации как контрольной процедуры, вводя в перечень объектов, подлежащих инвентаризации права на получение средств. И чтобы не говорили теоретики МСФО, что при составлении финансовой отчетности необходимо, прежде всего, ориентировать на приоритет экономического содержания над юридической формой,

¹ Финансовый словарь. Финанс [электр. ресурс]. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/23118.

² Словарь бизнес-терминов. [электр. ресурс]. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/5209>.

³ Большой юридический словарь / А. Я. Сухарев, В. Е. Крутских, А.Я. Сухарева. – М.: Инфра-М, 2003. [электр. ресурс]. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/lower/15026>.

все-таки заметим, что наличие прав на объект должно проверяться наряду с проверкой наличия самого объекта.

Инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учета позволяет через проверку в натуре материальных ценностей, денежных средств и финансовых обязательств выявить их фактическое состояние. Она или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности и допущенные потери, хищения, недостачи. При помощи инвентаризации также контролируется сохранность материальных ценностей и денежных средств, проверяется полнота и достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности. Инвентаризация – метод бухгалтерского учета, позволяющий обеспечить соответствие данных бухгалтерского учета об имуществе и обязательствах их фактическому состоянию¹. Это определение позволяет понять бухгалтерскую сущность, которая и состоит именно не только в составлении описи, но подтверждении бухгалтерских данных.

Более того, инвентаризация в бухгалтерском учете – это не только средство контроля, но и способ регистрации фактов хозяйственной жизни, которые невозможно зафиксировать путем документации. Ведь последствия таких фактов хозяйственной жизни организации, как хищение, естественная убыль, пересортица могут быть установлены только посредством проведения инвентаризации.

Итак, можно констатировать, что сегодня инвентаризация – это уже не просто составление описи, но важнейшая *контрольно-измерительная процедура, позволяющая уточнить, а иногда и установить оценку произошедших фактов хозяйственной жизни*. Но при этом сама инвентаризация может считаться фактом хозяйственной жизни, а соответственно ее результаты, в соответствии с требованиями закона «О бухгалтерском учете» естественно должны найти отражение в бухгалтерском учете организации.

1.2. Инвентаризация и закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ

Вопросы инвентаризации рассмотрены в большом количестве нормативно-правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета в России, но все-таки, и мы считаем это вполне оправданным, поскольку инвентаризация является одним из элементов метода бухгалтерского учета, основополагающим документом в этой области является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (далее – закон 402-ФЗ). И пусть в прежнем законе внимания инвентаризации, с точки зрения изложения конкретных аспектов ее проведения, было чуть больше, тем не менее ключевые положения закреплены именно на уровне Федерального закона. Рассмотрим их подробнее.

Основные требования, касающиеся проведения инвентаризации, рассмотрены во 2-й главе «Общие требования к бухгалтерскому учету» в ст. 11 Федерального закона 402-ФЗ, которая так и называется «Инвентаризация активов и обязательств». При этом мы считаем недостатком содержания нового закона то обстоя-

¹ Кибиткин А.И., Дрождинина А.И., Мухомедзянова Е.В., Скотаренко О.В. – М.: Издательство «Академия Естествознания», 2012 [электр. ресурс]. Режим доступа: <http://www.rae.ru/monographs/158-4970>.

тельство, что в нем не определена цель проведения инвентаризации, которая присутствовала в законе «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 (далее – закон 129-ФЗ), где цель инвентаризации определялась в обеспечении достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Указание цели, наряду с приведением определения объекта, является важнейшим этапом раскрытия значимости любой процедуры, какой бы очевидной эта цель не была.

В п. 1 статьи 11 закона 402-ФЗ определено, что активы и обязательства организации подлежат инвентаризации. Тем самым вводится совершенно конкретное указание на то, что инвентаризации могут и должны быть подвергнуты все активы и обязательства, независимо от того, перечислены ли они в Методических указаниях № 49. Действительно, в 1995 году в составе объектов бухгалтерского учета просто не могло существовать поисковых активов, оценочных обязательств, которые были введены гораздо позднее. Тем не менее, это не означает, что соответствующие объекты не должны проверяться при проведении инвентаризации.

Двояко можно оценить новую редакцию п. 2 ст. 11, в которой раскрывается концепция последовательности действий при проведении инвентаризации. С одной стороны, последовательность теперь обозначена предельно четко: «При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета». То есть закон требует именно первоначально оценить наличие объектов, а затем сопоставить их с данными бухгалтерского учета.

В законе 129-ФЗ данная норма была изложена завуалировано. В частности, в п. 1 ст. 12 указывалось, что в ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имущества и обязательств. При этом словосочетание «подтверждается наличие» приводило в ряде случаев на практике к грубому нарушению порядка проведения инвентаризации, когда на проверку субъекты шли уже с готовой инвентаризационной описью, составленной по данным бухгалтерского учета, по которой просто отслеживалось наличие ценностей. В результате такого подхода к проведению инвентаризации, на месте ее проведения могли быть «обнаружены» и те объекты, которые фактически там отсутствовали, но присутствовали в описи (при наличии сговора между проверяющими и проверяемым материально-ответственным лицом), что невозможно в случае простого составления описи имеющихся в наличии активов. Таким образом, в части изложения последовательности действий при проведении инвентаризации требования нового закона 402-ФЗ являются более четкими.

Но в то же время можно не согласиться с законодателем в том, что из содержания закона ушло требование о проверке при инвентаризации не только наличия, но и состояния ценностей. Еще раз подчеркнем свою позицию по обозначенному вопросу: проверка наличия ценностей – *это необходимый, но отнюдь не достаточный этап при проведении инвентаризации*. Наличие материалов в коробке позволит установить лишь факт существования материалов, но по большому счету даже не позволит определить, являются ли эти материалы *активами*. Ведь сущностная черта любого актива – это возможность приносить экономическую выгоду. Если же материалы утратили свои потребительские свойства, то даже их физическое наличие не позволит сделать вывод о на-

личии *актива*. Таким образом, проверка состояния – это также важнейшая составная часть инвентаризации, а потому пропуск в законе 402-ФЗ этого положения мы считаем существенным упущением.

Также неоднозначно можно оценить отсутствие в новом законе 402-ФЗ требований об обязательном проведении инвентаризации, которые были ранее в законе 129-ФЗ. В частности, в п. 3 ст. 11 закона 402-ФЗ отмечено, что «случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами». Отметим, что в настоящее время до разработки федеральных и отраслевых стандартов организациями по-прежнему применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными органами исполнительной власти и Банком России до дня вступления в силу закона 402-ФЗ, т.е. положения по бухгалтерскому учету, методические указания и другие документы. Поэтому, с одной стороны, теперь у материально-ответственных лиц есть лишний повод постараться избежать инвентаризации: ведь обязательные инвентаризации не предусмотрены законом и еще не разработаны федеральные и отраслевые стандарты, регламентирующие этот вопрос. Но, с другой стороны, перечень обязательных случаев проведения инвентаризации все равно предусмотрен п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ № 34н от 28.07.1998 г. (далее Положение 34н), а также Методическими указаниями № 49. Также закон 402-ФЗ закрепляет необходимость определения случаев и сроков проведения инвентаризации непосредственно самим экономическим субъектом, что должно отражаться в учетной политике. Поэтому в принципе отсутствие нормы в законе об обязательном проведении инвентаризации не окажет существенного влияния на практику осуществления соответствующих процедур.

При этом отдельно хотелось бы отметить, что все те случаи проведения инвентаризации, которые были обязательными по закону «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ, а также являются обязательными в соответствии с требованиями других документов, действительно становятся необходимы, с точки зрения осуществления надлежащего контроля за наличием и сохранностью ценностей. Проанализируем каждый из этих случаев более предметно и докажем необходимость проведения инвентаризации при наличии соответствующих обстоятельств:

1. Инвентаризация *при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного организации*. Проведение инвентаризации в этом случае необходимо в силу того, что только с ее помощью можно установить состояние объекта при его передаче или ином выбытии, его укомплектованность дополнительными частями и принадлежностями. По аналогичным причинам необходимо проведение инвентаризации при реорганизации или ликвидации организации, при передаче ее имущественного комплекса иному хозяйствующему субъекту. При этом при проведении инвентаризации необходимо присутствие представителя как передающей, так и принимающей стороны. Ведь согласимся, что когда, например,

мы, как физические лица, приобретаем товар в магазине, то, во избежание никому не нужных споров с продавцами/производителями, всегда необходимо удостовериться в качестве приобретаемого товара именно при его получении у продавца. В противном случае, доказать факт наличия неисправности уже при передаче объекта будет очень тяжело. В этой связи, представляется спорным порядок, введенный отдельными крупными торговыми сетями, которые проверяют работоспособность объекта без присутствия покупателя, а затем при передаче товара его функциональность уже не проверяется повторно. Аргументация, что это сделано для экономии времени на обслуживание потребителя, кажется нам не до конца обоснованной, поскольку если неисправность будет обнаружена уже по приходу домой, то потери времени на обмен и доказывание своей правоты будут несоизмеримо выше, чем потери на проверку приобретенного имущества в магазине. Может быть, определенную экономию времени это и принесет магазину, поскольку часть сотрудников может специализироваться именно на тестировании качества продукции. Но по большому счету не имеет значения, в какой момент времени будет осуществляться эта процедура: при передаче товара покупателю или заранее. Таким образом, мы считаем все-таки необходимым закрепление на законодательном уровне проведение функциональной проверки имущества при его передаче покупателю при непосредственном присутствии самого покупателя. И лишь при согласии последнего проверка может быть проведена без его личного присутствия.

2. Инвентаризация необходима *перед составлением годовой бухгалтерской отчетности* (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года; также заметим, что инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет). В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков. Согласимся, что проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности является необходимым, поскольку позволяет максимально точно установить стоимостные характеристики, необходимые для адекватной оценки финансового состояния экономического субъекта заинтересованными пользователями. Ведь еще раз подчеркнем, что не все факты хозяйственной жизни могут быть задокументированы непосредственно при возникновении их последствий, а потому необходимо периодическое уточнение их оценки, что в ряде случаев просто невозможно без инвентаризации, так как ее результаты могут оказать свое влияние на оценку объектов бухгалтерского учета. Правда, такое понятие, как проведение инвентаризации *перед* составлением само по себе достаточно условно. Какой период времени должен пройти между проведением инвентаризации и отчетной датой. Забегая вперед, заметим, что инвентаризацией перед составлением годовой отчетности можно будет признать контрольные процедуры, проведенные после 1 октября соответствующего отчетного года, а в некоторых случаях (например, в северных территориях с суровыми климатическими условиями и ранее в период наименьших остатков). Но разве можно признать инвентаризацию, проведенную даже за 2 месяца до окончания года – инвентаризацией перед составлением го-

довой отчетности!? Подробнее этот вопрос будет рассмотрен ниже, здесь же заметим, что, к сожалению, очень многие формулировки сроков, указанные в нормативно-правовых актах, письмах Минфина, ФНС и т.п. является достаточно расплывчатыми. Мы же полагаем, что учет не терпит приблизительности, особенно в том случае, когда речь идет об установлении временных интервалов, которые вполне возможно измерить количественно;

3. Инвентаризация обязательна *при смене материально-ответственных лиц*. Именно этот случай проведения инвентаризации является, с одной стороны, наиболее очевидным случаем, когда инвентаризация требуется (ведь, действительно, по идее ни одному материально-ответственному лицу не захочется принимать на себя ответственность за материальные ценности без «передачи дел»). Но с другой стороны, как это ни парадоксально, но именно этот случай влечет за собой наибольшие проблемы для организации. Ведь смена материально-ответственных лиц может оказаться частой, иногда не запланированной и трудно предсказуемой (например, в случае болезни материально-ответственного лица, иных причин, которые приводят к его отсутствию в организации). Проведение инвентаризации в каждом таком случае будет требовать отвлечения определенного числа людей от их деятельности, определенных затрат средств на проведение инвентаризации. Но, тем не менее, ее проведение все равно необходимо, поскольку в противном случае полная материальная ответственность того же кладовщика может превратиться в его полную безответственность, поскольку организацией не были обеспечены условия для сохранности ценностей. Вопрос этот очень сложен не столько с технической, сколько именно с организационной точки зрения, и мы дополнительно обратимся к нему при рассмотрении вопросов, связанных с материальной ответственностью;

4. Инвентаризация обязательна *при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества*. Это основание для проведения инвентаризации является абсолютно необходимым, поскольку инвентаризация в этом случае – это единственный метод, позволяющий дать оценку в стоимостном выражении произошедших отрицательных фактов хозяйственной жизни. К проведению инвентаризации в этом случае желательно привлечение специалистов не только в области бухгалтерского учета, но и в области проведения различных экспертиз. По аналогичным основаниям необходимо проведение инвентаризации в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

Но главной новацией закона 402-ФЗ в части положений, касающихся инвентаризации, является изменение норм, устанавливающих порядок урегулирования инвентаризационных разниц (п. 4 ст. 11 закона 402-ФЗ). Воспроизведем текст данной нормы буквально: *«Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация»*. Во-первых, отметим то, что из содержания закона 402-ФЗ исключены требования о том, как должны урегулироваться выявленные в результате инвентаризации излишки/недостачи, которая была в законе 129-ФЗ, а также отсылоч-

ные положения в отношении урегулирования инвентаризационных разниц в государственных, муниципальных и казенных учреждениях. То есть в законе больше не указано, как урегулируются недостатки в пределах норм естественной убыли, не определен порядок их взыскания при наличии виновных лиц. По нашему мнению, отсутствие в законе этих частных положений следует приветствовать, ибо закон должен формировать лишь наиболее принципы, не затрагивая частные вопросы. Ведь, например, не отражены же в законе вопросы, касающиеся оценки стоимости материально-производственных запасов с учетом транспортировки. Зачем же тогда в законе устанавливать порядок урегулирования результатов инвентаризации?! Это должен быть уровень если не федеральных стандартов, то, по крайней мере, рекомендаций по ведению бухгалтерского учета, либо отраслевых стандартов с учетом того, что почти в каждой отрасли есть особенности, оказывающие влияние на проведение инвентаризации.

Во-вторых, непосредственно в новом законе установлена норма, которая, по нашему мнению, сформулирована недостаточно четко, а потому потребует дополнительных пояснений и трактовок регулирующих органов. Речь идет об окончании фразы, а именно о том, что «инвентаризационные разницы будут отражаться в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация». Например, не совсем корректным нам кажется упоминание в данном контексте именно слова «дата», поскольку в ряде случаев проведение инвентаризации может продолжаться в течение периода, а не даты. Конечно, вряд ли начало и окончание периода проведения инвентаризации будут приходиться на разные отчетные периоды (хотя теоретически и такое возможно), но, тем не менее, установить четкую дату проведения инвентаризации может оказаться и затруднительно. А ведь стоимостная оценка результатов инвентаризации может находиться в очень сильной зависимости от этой даты, особенно в условиях резких колебаний экономической конъюнктуры. Так, даже разница в 1–2 дня может привести к существованию принципиально различных оценок имущества и обязательств, особенно в том случае, если последние выражены в иностранной валюте. В этом случае при значительной величине обязательств, оцененных в иностранной валюте, погрешности от изменения курса рубля по отношению к этим валютам даже на 10 копеек могут привести к изменению величины обязательств на десятки и даже сотни тысяч рублей.

Кроме того, поскольку результаты инвентаризации, проведенной в октябре–декабре текущего отчетного периода, должны быть отражены в отчетности именно данного периода, то естественно, что возникает вопрос относительно точности такой процедуры, что возможно вообще сделает бессмысленным такое основание проведения инвентаризации, как обязательное ее проведение перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Ведь, действительно, какое отношение к отчетной дате – 31 декабря – имеет инвентаризация, проведенная в октябре–ноябре отчетного года. Ее результаты будут актуальны именно на эту дату. Поэтому в данном случае все равно имеет место определенная условность в отражении результатов инвентаризации именно в текущем отчетном периоде. А соответственно для соблюдения максимальной точности необ-

ходимо будет назначать проведение инвентаризации на последний день отчетного периода, поскольку в противном случае оценку имущества и обязательств по состоянию на отчетную дату нельзя будет признать достоверной. Указанные недостатки в формулировке п. 4 ст. 11 закона 402-ФЗ активно комментируются целым рядом специалистов (например, В.Р. Захарьиным в постатейном комментарии к новому закону «О бухгалтерском учете»)¹. В этом случае вообще абсурдным кажется наличия предлога «перед» в словосочетании «перед составлением годовой бухгалтерской отчетности», поскольку практически к соответствующим процедурам по составлению отчетности бухгалтер организации приступит уже после 1 января следующего отчетного периода, то есть и инвентаризация должна быть проведена перед составлением отчетности, то есть уже в следующем периоде. Но в этом случае ее результаты уже будут отражены в отчетности за следующий период, так как отчетность за предыдущий отчетный период будет составляться в следующем отчетном периоде.

Теоретически, конечно, можно назначить проведение инвентаризации на 31 декабря или иной последний день отчетного периода, но практически это вряд ли осуществимо. При этом максимальные трудности могут возникнуть при проведении инвентаризации тех активов, по которым движение является интенсивным именно 31 декабря. Ведь необходимо будет одновременно и осуществлять движение активов, и проводить процедуры по снятию остатков, которые будут постоянно изменяться.

Какой выход мы видим из сложившейся ситуации? По нашему мнению, это как раз тот случай, когда необходимо в системе рассматривать два требования/принципа, которые предъявляются к содержанию бухгалтерской отчетности: *сопоставимости* и *существенности*. Представляется, что при составлении отчетности необходимо обеспечить сопоставимость данных отчетного периода с данными предшествующих периодов, то есть обеспечить то, чтобы в каждом из этих периодов инвентаризация была проведена определенное количество раз. Однако то, на какую дату должны быть отражены в учете результаты инвентаризации, проведенной внутри отчетного периода – это непринципиально, поскольку на какую бы дату внутри отчетного периода не были отражены результаты инвентаризации, они в любом случае найдут свое отражение в отчетности по состоянию на 31 декабря отчетного года, но не будут отражены на 31 декабря года предшествующего отчетному. Собственно же те последствия фактов хозяйственной жизни, которые могут произойти в период между датой инвентаризации и отчетной датой будут элиминированы при составлении отчетности за отчетный период, то есть их влияние условно будет признано несущественным, то есть неспособным оказать определяющее влияние на экономические решения пользователей информации отчетности. Представляется, что искажения могут быть существенными в большинстве своем лишь в тех случаях, когда будут иметь место факты хищений, стихийных бедствий и иных крупных событий. Но они, в свою очередь, ведут к обязательному проведению инвентаризации, а значит, их последствия будут отраже-

¹ Захарьин В.Р. Комментарий к новому Закону о бухгалтерском учете (общий и постатейный) [электр. ресурс] // Экономика-правовой бюллетень. – 2012. – № 9. – Режим доступа: СПС «Гарант».

ны по итогам проведения этих внеплановых инвентаризаций. Если же соответствующие события не происходили, то и риск возникновения существенных погрешностей в ошибках будет минимальным.

Если же все-таки этот уровень риска является значительным, то, во-первых, надо постараться максимально сблизить дату проведения инвентаризации и отчетную дату, а, во-вторых, при принятии управленческих решений опираться на принцип *сопоставимости*, то есть на то, что как минимум один раз в течение отчетного периода инвентаризация была проведена и в отчетном, и в предшествующем периодах, и выявленные в результате ее проведения разницы были, по крайней мере, один раз отражены в отчетности как за отчетный год, так и за периоды, которые представляют сопоставимую информацию для сравнения.

Более того, учитывая лишь теоретическую возможность проведения инвентаризации по состоянию именно на отчетную дату, мы считаем необходимым внести уточняющую правку в содержание нормативных актов, регулирующих случаи обязательного проведения инвентаризации, закрепив в них положение о том, что «Инвентаризация проводится один раз в течение отчетного периода». Для обеспечения сопоставимости данных организации необходимо обеспечить проведение инвентаризации и отражение ее результатов в бухгалтерском учете по состоянию на одинаковую дату внутри отчетного периода, которая может незначительно колебаться. В исключительных случаях в учете отражаются результаты проведения внеплановых инвентаризаций вне зависимости от дат, по состоянию на которые отражены результаты плановой ежегодной инвентаризации. То есть от словосочетания «*инвентаризация перед составлением годовой бухгалтерской отчетности*» мы предлагаем уйти к словосочетанию «*ежегодно проводимая обязательная инвентаризация*», тем более, что фактически имеет место именно такая ситуация.

Таким образом, можно констатировать, что на уровне закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ достаточно четко сформулированы следующие принципиальные моменты:

- обязательность проведения инвентаризации с позиции обеспечения *точной оценки* активов и обязательств;
- последовательность действий при проведении инвентаризации, то есть сначала проверка наличия, а затем сличение полученных данных с данными бухгалтерского учета;
- обязательность отражения результатов в том отчетном периоде, в котором проведена инвентаризация.

1.3. Материальная ответственность

В принципе данный вопрос относится скорее не к области бухгалтерского учета, а к области трудового, а в чем-то даже гражданского права. Тем не менее, мы считаем его столь важным, что не рассмотреть данный вопрос при исследовании инвентаризации просто нельзя. Ведь во многом именно грамотно выстроенные отношения по поводу материальной ответственности сотрудников организации позволяют избежать таких отрицательных фактов хозяйственной

жизни, как недостатки в результате хищения ценностей. Если материально-ответственное лицо будет знать, что наказание за недостачу неминуемо, то, наверное, и соблазнов осуществлять ими противоправные действия будет гораздо меньше. При этом авторам хотелось бы заметить, что мы не являемся сторонниками той позиции, что инвентаризация является мерой, которая в конечном итоге носит карательный характер. Напротив, по нашему мнению, главной в инвентаризации – превентивный характер, ее направленность именно на предотвращение совершения противоправных действий.

Прежде всего, заметим, что возникновение материальной ответственности основано на Конституции РФ, в ст. 8 которой провозглашена *неприкосновенность* различных форм собственности. Важным основанием возникновения материальной ответственности являются положения, изложенные в ст. 2 Трудового кодекса РФ (далее ТК), где прямо указано на право работодателя требовать от работника бережного отношения к имуществу работодателя. Но собственно вопросам материальной ответственности посвящен целый раздел Трудового кодекса – раздел XI «Материальная ответственность сторон трудового договора». При этом следует заметить, что в ТК отсутствует общее понятие материальной ответственности, в связи с чем в научной и учебной литературе она понимается по-разному.

Часть авторов трактует материальную ответственность сторон трудового договора как вид юридической ответственности, который заключается в *обязанности* возместить причиненный другой стороне ущерб и наступает при наличии оснований, условий и в объеме, которые закреплены нормами трудового законодательства¹. Во многом схожей позиции придерживаются и иные авторы, указывая, что материальная ответственность сторон трудового договора заключается в обязанности одной из сторон трудового правоотношения возместить имущественный ущерб, причиненный ею другой стороне в результате ненадлежащего исполнения своих трудовых обязанностей².

Однако существует и иная позиция, сторонники которой рассматривают материальную ответственность как *санкцию*, предусмотренную действующим трудовым законодательством, применяемую к одной из сторон трудового правоотношения с целью возмещения имущественного ущерба (вреда) за счет средств правонарушителя³. Принципиальное отличие состоит именно в том, что второй подход трактует материальную ответственность не просто как обязанность, но именно как санкцию (наказание), что может предполагать не просто возмещение ущерба, но и определенные дополнительные взыскания, предусмотренные нормами трудового права.

По данному вопросу хотелось бы изложить свою позицию подробнее с апелляцией не только к законодателю, но и к руководителям организаций, которые заключают трудовые договора со своими сотрудниками, содержащими специальный раздел, посвященный ответственности работника. Мы полагаем,

¹ Трудовое право России / под ред. А.М. Куренного. 2-е изд., испр. и доп. М., 2008. С. 419.

² Комментарий к Трудовому кодексу Российской Федерации / под общ. ред. В.И. Шкатуллы. М., 2007.

³ Гусов К.Н., Полетаев Ю.Н. Ответственность по российскому трудовому праву: науч.-практ. пособие. М., 2008. С. 123.

что ответственность действительно должна состоять не только в том, чтобы возместить последствия выявленного факта недостач. Ответственность должна повлечь за собой наказание, а не только компенсацию вреда. Только в этом случае в ней будет определенная воспитательная составляющая. В противном случае фактически можно констатировать, что совершая противоправные действия с имуществом организации, материально-ответственное лицо фактически ничем не рискует. В случае обнаружения недостачи он компенсирует организации понесенные в этой связи убытки. Но ведь недостача может быть и не обнаружена, в результате чего все утраченное имущество сформирует доход материально-ответственного лица без каких-либо последствий. Естественно, что ситуация, когда материально-ответственное лицо как минимум «ничего не теряет» (хотя, конечно, у него сохраняется возможность потерять работу), формирует определенные предпосылки к совершению противоправных действий. А принимая во внимания тяжесть доказывания умысла по всем фактам, связанным с возникновением недостач и потерь от порчи ценностей, можно сделать вывод все-таки о необходимости прописать именно штрафные санкции к материально-ответственному лицу хотя бы на уровне самой организации, если это затруднительно сделать на уровне нормативно-правового акта. Да, мы понимаем, что наше предложение противоречит действующим нормам трудового права, о которых будет сказано чуть ниже, но в то же время полагаем, что аргумент изложенные выше, а именно неотвратимость именно наказания, а не возмещения ущерба, являются достаточными для изменения позиции по этому вопросу, в том числе даже на законодательном уровне. Ведь можно же в отношениях с работником предусмотреть ответственность за опоздания на работу. Так почему же тоже самое нельзя сделать и в отношении ситуаций с материальной ответственностью, не обращаясь к дополнительным мерам дисциплинарного воздействия?! В любом случае это достаточно спорный вопрос, который еще ждет своего решения.

Материальная ответственность работника наступает за совершение соответствующего правонарушения (причем как за действие, так и за бездействие при выполнении своих должностных обязанностей). При этом отличительной чертой материальной ответственности является то обстоятельство, что она предполагает ответственность за наступившие в результате этого имущественные последствия – ущерб. Соответственно основная цель привлечения к материальной ответственности – это именно *компенсация* причиненного вреда (ущерба). Важным также является и то, что обязанность сторон трудового договора возместить причиненный ущерб наступает *независимо* от привлечения их к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности. Вообще обилие различных видов ответственности, по нашему мнению, многократно усложняет наше право. Законы должны быть просты, их требования прозрачны, тогда и соблюдение законов будет более последовательным. Возможно, что просвещенный читатель сочтет эти рассуждения немного обывательскими, тем не менее, это устойчивая авторская позиция, которая, как нам кажется, является не голословной, а достаточно обоснованной.

Материальная ответственность сторон в той или иной форме может закрепляться в трудовом договоре, а также заключенным в письменной форме со-

глашением, прилагаемым к трудовому договору дополнительно. При этом важнейшим принципом материальной ответственности является положение о том, что независимо от содержания заключенного соглашения договорная ответственность работодателя перед работником не может быть ниже, а работника перед работодателем – выше, чем это предусмотрено ТК или иными федеральными законами. То есть ТК выполняет защитные функции, прежде всего в отношении работника от необоснованного возложения на него материальной ответственности. И если в большинстве случаев инвентаризация относится на виновных лиц по рыночной стоимости недостающего имущества, то соответственно никаких дополнительных взысканий по договору материальной ответственности в виде штрафов и т.п. санкций *не должно* возникать.

Важно отметить, что субъектами материальной ответственности могут быть только работники, состоящие (или состоявшие на момент причинения ущерба) в *трудовых* отношениях с работодателем. В тех случаях, когда ущерб причинен лицами, которые выполняют работу не по трудовому договору, а, например, по договору подряда, возмещение ущерба производится по нормам *гражданского* права.

Для привлечения стороны трудового договора к материальной ответственности необходимо выполнение определенной совокупности условий, в том числе:

- наличие имущественного ущерба, который может выражаться не только в потерях от полного уничтожения активов, но и в ухудшении их состояния, что приводит к снижению потребительских свойств актива. При этом ущерб возникает независимо от того, подлежит имущество восстановлению или нет;

- противоправность поведения (действия или бездействия) субъекта трудовых отношений, в результате которого причинен ущерб. В том случае если ущерб возникает вне связи с поведением субъекта, то материальная ответственность не возникает, хотя естественно, что данная позиция порождает большое количество споров. Ведь в большинстве случаев очень тяжело определить границы деятельности материально-ответственного лица по предотвращению ущерба. Например, имущество было повреждено в результате проникновения в помещение воды от ливневых дождей. Конечно, сами дожди материально-ответственное лицо предотвратить не могло, но работодатель часто заявляет, что оно должно было соответствующим образом проинспектировать ливневую канализацию и при выявлении ее неисправности принять меры к их устранению. Вот только как установить тот минимум действий, которые должно предпринять материально-ответственное лицо, чтобы избежать ответственности за подобный ущерб. Где грань между невозможностью предотвратить ущерб в силу действия форс-мажорных обстоятельств, и недобросовестным исполнением своих обязанностей?! А если дождь был не ливневым, а просто сильным, но вода все равно проникла в помещение? Эту ситуацию можно считать действием обстоятельств непреодолимой силы?

Отчасти разрешению всех этих вопросов может способствовать понятие нормального хозяйственного риска, которое было сформулировано в п. 5 постановления Пленума ВС РФ от 16.11.2006 № 52 «О применении судами законодательства, регулирующего материальную ответственность работников за

ущерб, причиненный работодателю», в котором специально указывается, что к нормальному хозяйственному риску могут быть отнесены действия работника, соответствующие современным знаниям и опыту, когда поставленная цель не могла быть достигнута иначе, работник надлежащим образом выполнил возложенные на него должностные обязанности, проявил определенную степень заботливости и осмотрительности, принял меры для предотвращения ущерба, и объектом риска являлись материальные ценности, а не жизнь и здоровье людей. Тем не менее, согласимся, что точка во всех этих дискуссиях так и не поставлена. Более того, подобные формулировки вызывают новые вопросы, то есть отчасти ведут к решению старых проблем, но при этом возникают новые проблемы. Что, например, означает фраза: «соответствующие современным знаниям и опыту»? Каков тот минимум знаний, которым должно владеть материально-ответственное лицо? Или фраза об «определенной степени заботливости и осмотрительности»? Эти понятия очень тяжело измеримы количественно, они ведут лишь к дополнительным трудностям в трактовке и без того сложных положений. Еще раз подчеркнем, что данное пособие ориентировано не на юристов, а прежде всего экономистов. И сами авторы по своему образованию также представляют экономическую науку. Но поскольку с соответствующими ситуациями может столкнуться вообще любой человек: врач, учитель, водитель, психолог, экономист, то наше глубокое убеждение в том, что соответствующие подходы должны быть понятны не только юристам, адвокатам, судьям, но именно простым людям, которые и будут сталкиваться в своей жизни с соответствующими ситуациями. Конечно, мы отдаем себе отчет, что написание излишне подробных инструкций с описанием всего множества потенциальных ситуаций – это также не выход из положения. Но и общие абстрактные нормы также не приемлемы. Ведь, как бы не критиковали нормы ПБУ 6/01 и НК РФ за установленный в них стоимостной критерий 40000 рублей а единицу, применяемый к основным средствам, который позволяет учитывать соответствующие объекты в составе материально-производственных запасов в финансовом учете и не включать в состав амортизируемого имущества в налоговом учете, тем не менее, собственно ограничение сформулировано достаточно четко. Да, можно дискутировать о том, почему 40000 рублей, почему данная сумма не индексируется и т.д., но сам критерий установлен очень четко. Размытые формулировки, которые вызывают к здравому смыслу, неким обычаям финансово-хозяйственной деятельности, здесь просто недопустимы.

Кроме того отметим, что в соответствии с нормами ТК противоправным может быть признано не только действие, но и бездействие. Оно признается противоправным, если на сторону трудового договора возложена обязанность совершения определенных действий, которую субъект не выполнил. Конечно, ТК содержит некоторые положения, при наличии которых материальная ответственность не может быть возложена на работника. В частности, в соответствии со ст. 239 ТК материальная ответственность работника исключается в случаях возникновения ущерба вследствие:

- непреодолимой силы;
- крайней необходимости;

- необходимой обороны;
- нормального хозяйственного риска;
- неисполнения работодателем обязанности по обеспечению надлежащих условий для хранения имущества, вверенного работнику.

При этом в ТК закреплены обстоятельства, исключающие материальную ответственность только работника; случаев исключения материальной ответственности работодателя ТК не предусматривает.

- вина в причинении ущерба, которая может быть как в форме умысла, так и неосторожности. При этом материальная ответственность сторон трудового договора наступает только при наличии вины. Для привлечения к материальной ответственности допустима любая форма вины: умысел или неосторожность, – она влияет лишь на размер возмещаемого материально-ответственным лицом ущерба;

- наличие причинно-следственной связи между противоправным поведением и наступившими последствиями (ущербом), при которой одно явление предшествует другому, а другое всегда оказывается результатом действия первого. В данном случае причинно-следственная связь выражается в том, что действие или бездействие стороны трудового договора должно быть причиной наступления ущерба.

Пленум Верховного Суда РФ в постановлении от 16.11.2006 № 52 указал, что к обстоятельствам, имеющим значение для правильного разрешения дела о возмещении ущерба работником, относятся следующие обстоятельства:

- отсутствие обстоятельств, исключающих материальную ответственность работника;
- противоправность поведения субъекта, причинившего вред;
- наличие вины работника в причинении ущерба;
- существование причинно-следственной связи между поведением работника и наступившим ущербом;
- наличие прямого действительного ущерба;
- размер причиненного ущерба;
- соблюдение правил заключения договора о полной материальной ответственности.

При этом важно отметить, что обязанность доказать эти обстоятельства возлагается на работодателя. Отсутствие в действиях стороны трудового договора противоправности, вины либо причинной связи между ущербом и противоправными действиями полностью освобождает от обязательств возместить причиненный вред¹.

Также необходимо подчеркнуть, что пострадавшая сторона, заявляя требование о возмещении ущерба, должна обосновать его размер. Для этого могут быть привлечены эксперты, созданы комиссии, которые в своих заключениях обоснуют размер нанесенного ущерба. При этом невыполнение представителем работодателя обязанностей по доказыванию размера причиненного работником ущерба является основанием для освобождения работника от материальной от-

¹ Научно-практический комментарий к Трудовому кодексу РФ / Под ред. В.Л. Гейхман. – М.: «Юрайт», 2013 г. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

ветственности. При таких обстоятельствах орган, разрешающий трудовой спор о возмещении работником материального ущерба, не имеет оснований определять размер данного ущерба на основании какой-либо собственной информации. Это еще раз подтверждает актуальность обозначенной нами выше проблемы: нужны четкие и однозначные трактовки в тексте нормативно-правовых актов. В противном случае экспертизы неминуемы, а это потери времени, необходимость вложения организацией своих средств в восстановление имущества, пока идет разбирательство, что естественно является негативными последствиями для хозяйствующего субъекта.

Конкретные положения, регулирующие материальную ответственность работников, изложены в главе 39 ТК, которая так и называется «Материальная ответственность работника». Ключевое положение ст. 238 данной главы ТК состоит в том, что в ней четко обозначен основной отличительный признак материальной ответственности работников по трудовому праву, позволяющий отделить ее от имущественной ответственности за причинение вреда, установленной нормами гражданского права. В рамках материальной ответственности работник отвечает только за прямой ущерб, нанесенный его действиями/бездействиями работодателю. Он не возмещает иные виды ущерба, например, упущенную работодателем выгоду, тогда как по нормам гражданского права (ст. 1064 ГК) субъект, действиями или бездействиями которого был нанесен вред, обязан возместить ущерб в полном объеме, включая упущенную выгоду, то есть недополученные доходы, которые работодатель мог извлечь в нормальных условиях осуществления своей деятельности, но лишился их вследствие противоправного причинения вреда. Авторы данного пособия принимают это положение, но оставляют за собой право критиковать соответствующее требование закона.

При этом в ч. 2 ст. 238 приведено определение прямого действительного ущерба, который кроме снижения стоимости имущества в результате его ликвидации или ухудшения его состояния, включает также затраты работодателя на приобретение или восстановление недостающего имущества. При этом необходимо учесть все затраты, которые работодатель понес в связи с приобретением и восстановлением этого имущества, которые включают не только его стоимость, но и затраты на доставку, монтаж, проверку, тестирование соответствующего имущества, оформление на него разрешительных документов, если они являются именными.

Но самое главное это то, что в соответствии с нормами трудового права в случае отсутствия надлежащих условий для хранения имущества (ценностей) не обеспеченных самим работодателем, материально-ответственное лицо *освобождается* от ответственности по данному основанию. Это, однако, не исключает возможности привлечения к ответственности руководящего работника, в обязанности которого входило обеспечение надлежащих условий для хранения, то есть перенос материальной ответственности на другое лицо. Поэтому опять-таки рекомендуем еще на стадии заключения трудового договора четко оговорить, кто обеспечивает сохранность имущества, предъявляя при этом работодателю соответствующие требования о создании для этого конкретных необходимых условий.

Конечно, теоретически возможна такая ситуация, когда работодатель, чувствуя, что в факте возникновения недостачи есть и его доля вины, откажется от взыскания сумм по отношениям материальной ответственности. Такое право ему дает содержание ст. 240 ТК, в которой прямо указывается, что работодатель *имеет право* с учетом конкретных обстоятельств причинения ущерба отказаться полностью или частично от его взыскания. При этом такой отказ возможен независимо от того, какой вид ответственности возложен на работника: полная или частичная материальная ответственность. Однако здесь следует иметь в виду, что в вопросах ограничения взыскания даже работодатель не всегда является последней инстанцией, от решения которого зависит размер взыскиваемого ущерба. Так, *собственник* имущества организации может ограничить указанное право работодателя в случаях, предусмотренных законодательством¹.

Но в общем случае материальная ответственность работника подразделяется в соответствии со ст. 241 ТК на два вида: полная материальная ответственность и частичная (ограниченная) материальная ответственность. Ограниченная материальная ответственность заключается в обязанности работника возместить прямой действительный ущерб, но только в размере не более своего среднемесячного заработка. Если при этом фактическая сумма ущерба превышает размер среднемесячного заработка, то с работника взыскивается сумма, равная его среднемесячному заработку, а остальная часть ущерба списывается за счет прибыли работодателя. В этой связи интересно рассмотреть мнение Пленума ВС РФ, изложенное в постановлении от 16.11.2006 № 52, к которому мы уже не раз обращались выше. Пленум ВС РФ разъяснил, что если работодателем заявлено требование о возмещении работником ущерба в пределах его среднего месячного заработка (о наложении ограниченной материальной ответственности), однако в ходе судебного разбирательства будут установлены обстоятельства, которые указывают на возникновение полной материальной ответственности работника, то все-таки суд обязан принять решение лишь по заявленным истцом требованиям, то есть наложить на работника ограниченную материальную ответственность. Это объясняется тем, что суд не может выйти за их пределы, поскольку в силу действия ч. 3 ст. 196 ГПК РФ такое право предоставлено суду только в случаях, предусмотренных федеральным законом, а описанный случай в требованиях законодательства не поименован².

Ограниченная материальная ответственность встречается на практике, однако гораздо чаще с материально-ответственными лицами заключается договор полной материальной ответственности, которой посвящена ст. 242 ТК. В соответствии с позицией, изложенной в постановлении Пленума ВС РФ от 16.11.2006 № 52 для возмещения ущерба в полном размере именно работодатель обязан представить доказательства, свидетельствующие о наличии соответствующих оснований. При этом на лиц моложе 18 лет полная материальная ответственность может быть наложена только в случаях предусмотренных законодательством.

¹ Научно-практический комментарий к Трудовому кодексу РФ / Под ред. В.Л. Гейхман. – М.: "Юрайт", 2013 г. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

² Там же.

Но в то же время, если возникновение полной материальной ответственности предусмотрено законодательством, то в соответствующих случаях она наступит даже тогда, когда работодатель *не заключил* с работником соответствующего договора.

Полная материальная ответственность может быть разовой и постоянной. Для наступления разовой материальной ответственности работника необходимо, чтобы соответствующие обязанности были наложены на работника при выдаче ему разового документа (например, доверенности на получение материальных ценностей, товарно-транспортной накладной и др.). Такое разовое оформление отношений между работником и работодателем возможно лишь в том случае, если *обычно* в обязанности работника *не входит* работа, связанная с непосредственным обслуживанием денежных или иных материальных ценностей, а данное ему поручение носит разовый характер. Но если работник привлекается к выполнению такой работы систематически, то с ним все-таки однозначно необходимо заключить договор о полной материальной ответственности.

Важно отметить, что причинение ущерба в результате преступных действий работника *влечет* за собой полную материальную ответственность в том случае, даже если по результатам проверки было возбуждено уголовное дело и состоялся приговор суда, подтверждающий наличие состава преступления. В то же время прекращение уголовного дела на стадии предварительного расследования или в суде, а также вынесение судом оправдательного приговора *исключают* возможность привлечения работника к полной материальной ответственности.

Для полной материальной ответственности работника за ущерб, причиненный в результате поступка, наказываемого в рамках Кодекса об административных правонарушениях (далее КоАП), необходимо, чтобы ущерб наступил в силу действия (или бездействия) работника, за которое КоАП или законами субъектов РФ об административных правонарушениях *предусмотрена* административная ответственность. Кроме того, соответствующие государственные органы должны вынести в отношении работника постановление об административном взыскании. Естественно, что чаще все соответствующие последствия возникают в отношении водителей, нарушивших Правила дорожного движения, что привело к нанесению ущерба имуществу организации. Однако в настоящее время на практике организации зачастую сталкиваются с проблемами при применении этой нормы. Ведь иногда, даже нарушив требования ПДД и попав в аварию, водитель признается виновным, но какой-либо ответственности не наступает, штраф не накладывается. По нашему мнению, в данном случае на факт административной ответственности необходимо смотреть в широком смысле данного понятия, то есть наложение административной ответственности может осуществляться в виде признания виновным в нарушении, даже если какой-либо санкции со стороны государственных органов за этим не следует.

В продолжение заметим, что причинение ущерба в результате действий, совершенных работником *не при* исполнении трудовых обязанностей, также влечет полную материальную ответственность *независимо* от того, когда были совершены соответствующие действия: в рабочее или в нерабочее время. Например, такая ответственность наступает, если работник воспользовался иму-

ществом, принадлежащим работодателю, в результате чего имущество получило повреждения или было утрачено. Например, сотрудник организации взял с собой домой планшетный компьютер организации, чтобы его ребенок поиграл на нем в компьютерную игру, что естественно не имеет отношения к выполнению работником его обязанностей. В результате неосторожного обращения планшетный компьютер был поврежден и не подлежит восстановлению. В таком случае ущерб возмещается в полном объеме, поскольку очевидно, что он возник не в связи с исполнением трудовых обязанностей.

Также считаем важным указать на то обстоятельство, что в порядке исключения материальная ответственность в полном размере может быть установлена трудовым договором, заключаемым с заместителем руководителя организации и/или главным бухгалтером организации. Определенные разъяснения по этому вопросу предоставил Пленум ВС РФ в постановлении от 16.11.2006 № 52, где говорится, что если трудовым договором не предусмотрено, что указанные лица в случае причинения ущерба несут полную материальную ответственность, то при отсутствии иных оснований, дающих право на привлечение этих лиц к такой ответственности, они могут нести ответственность лишь в пределах среднего месячного заработка.

Естественно, что в каждой организации есть определенный типовой набор лиц, с которыми могут заключаться особые письменные договоры о полной материальной ответственности. Прежде всего, это лица, которым с целью выполнения ими трудовых обязанностей передаются под отчет денежные, товарные или иные ценности, то есть кладовщики, кассиры и т.п. Договор о полной материальной ответственности является дополнительным к трудовому договору, поэтому наличия в трудовом договоре (или только в приказе о приеме на работу) соответствующей записи об обязанности работника возместить материальный ущерб в полном объеме будет недостаточно. Заключение отдельного письменного договора полной *индивидуальной* материальной ответственности это право работодателя, но его реализация возможна лишь при выполнении ряда условий:

- работник должен быть старше 18 лет;
- работник должен выполнять работы, связанные непосредственно с хранением, обработкой, продажей, перевозкой ценностей;
- договор может быть заключен, если должность или выполняемая работа предусмотрены в соответствующем перечне должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности за недостачу вверенного имущества (утвержден постановлением Минтруда России от 31.12.2002 № 85. Нарушение работодателем требований законодательства о порядке и условиях заключения и исполнения договора о полной индивидуальной материальной ответственности может служить основанием для освобождения работника от обязанности возместить причиненный даже по его вине ущерб имуществу работодателя в полном размере, превышающем средний месячный заработок работника.

Естественно, что материально ответственное лицо должно знать, за сохранность каких именно ценностей оно несет ответственность. Именно поэтому

при смене материально-ответственных лиц и возникает обязанность проведения инвентаризации. Причем, даже если по каким-то причинам само будущее материально-ответственное лицо не настаивает на ее проведении, инвентаризация все равно *должна быть* проведена, поскольку в противном случае при возникновении в будущем фактов ущерба возникновение полной материальной ответственности будет невозможно.

Наряду с индивидуальной материальной ответственностью трудовым законодательством предусмотрена и коллективная (бригадная) материальная ответственность. Она может вводиться при совместном выполнении работниками отдельных видов работ, когда невозможно разграничить материальную ответственность каждого работника. Но, по нашему мнению, количество соответствующих случаев необходимо стремиться свести к минимуму, поскольку спорных ситуаций в связи с возникновением коллективной материальной ответственности гораздо больше, нежели с возникновением материальной ответственности конкретного работника.

Прежде всего, необходимо соблюсти определенные формальности при создании коллектива (бригады). Так, персональный состав работников, входящих в коллектив (бригаду) должен быть закреплен приказом или особым распоряжением работодателя, причем обязательно с учетом добровольного волеизъявления каждого работника при комплектовании бригады, о чем также необходимо получить письменное подтверждение.

Во-вторых, необходимо принять во внимание Перечень работ, при выполнении которых может вводиться полная коллективная (бригадная) материальная ответственность за недостачу вверенного работникам имущества (утвержден постановлением Минтруда России от 31.12.2002 № 85).

Также следует иметь в виду, что в силу ряда объективных и субъективных причин работник может отказаться от заключения договора о коллективной материальной ответственности. В этом случае ему можно предложить другую работу, соответствующую его квалификации, что особенно важно в том случае, если на момент отказа от заключения договора о коллективной материальной ответственности работник уже состоял в штате организации. При отсутствии работы или при отказе работника от предложенной ему другой работы он может быть уволен по основаниям, изложенным в ст. 77 ТК.

Также необходимо заметить, что заключение договора коллективной материальной ответственности не является обязательным основанием для того, что все члены бригады в равной степени будут нести обязанность по возмещению возникшего ущерба. Степень вины каждого члена коллектива (бригады) при добровольном возмещении ущерба определяется членами бригады по соглашению с работодателем, а при взыскании ущерба в судебном порядке степень вины каждого и сумма взыскания определяются судом.

Естественно, что самый трудный вопрос в области регулирования материальной ответственности – это вопрос о сумме ущерба. Ему посвящена отдельная ст. 246 ТК. По общему правилу, изложенному в данной статье, размер ущерба, причиненного работником работодателю при утрате и порче имущества, определяется по *двум* основным критериям:

– по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба. При этом естественно, что наибольшие проблемы как раз и возникают именно с определением рыночной цены, на которую действует большое количество факторов, начиная от срочности поставки недостающих активов и заканчивая размером партии, которую необходимо приобрести для восстановления активов. Естественно, что при определении рыночной цены целесообразно, прежде всего, руководствоваться требованиями НК по данному вопросу, а также требованиями других нормативных актов. Например, согласно ст. 3 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» под рыночной стоимостью понимается наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства. Тем не менее, согласимся, что определение рыночной стоимости активов – это не такая простая задача, особенно если активы, которым был нанесен ущерб, являются уникальными;

– по стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества. Этот второй способ применяется в том случае, если рыночная цена недостающего имущества не может быть определена, а также, если рыночная цена окажется ниже цены по данным бухгалтерского учета, то размер ущерба определяется на основе данных бухгалтерского учета.

Особый порядок определения размера подлежащего возмещению ущерба предусмотрен в случаях, когда он причинен работодателю хищением, умышленной порчей, недостачей или утратой отдельных видов имущества и других ценностей, а также когда фактический размер причиненного ущерба превышает его номинальный размер. Имеются в виду хищения драгоценных камней и металлов, иностранной валюты, психотропных средств и т.п. Так, например, ст. 59 Федерального закона от 08.01.1998 № 3-ФЗ «О наркотических средствах и психотропных веществах» в случае возникновения недостачи наркотических и психотропных средств предусмотрена усиленная материальная ответственность работников в размере стократного размера прямого действительного ущерба, причиненного юридическому лицу. Фактически в данном случае речь идет не только о возмещении ущерба, но и о наказании за совершенное противоправное действие.

Обязанность определения суммы ущерба возложена ТК на работодателя. При этом для точного установления размера недостачи, от которого, в свою очередь, зависит размер ущерба, прежде всего, необходимо провести *инвентаризацию* и надлежащим образом задокументировать ее результаты. Затем работодатель должен потребовать письменное объяснение материально-ответственного лица, в котором он изложит причины нанесенного ущерба. Естественно, если работник откажется от предоставления объяснений, то это не освободит его от ответственности, но по возможности документ с признанием работником своей вины в нанесенном ущербе все-таки желательно получить. При этом естественно, что материально-ответственное лицо имеет право принимать участие в проведении всех контрольных мероприятий, не входя в состав комиссии. Ему для озна-

комления должны передаваться все документы, затрагивающие существо осуществляемого расследования. Естественно, что работник имеет полное право обжаловать те результаты, которые кажутся ему спорными.

И только после осуществления всех описанных нами выше действий, взыскание может быть обращено на работника. При этом взыскание ущерба может осуществляться тремя основными способами:

- по распоряжению работодателя;
- добровольным погашением собственно материально-ответственным лицом;
- в судебном порядке.

По распоряжению работодателя суммы ущерба могут быть удержаны с материально-ответственного лица при соблюдении одновременно следующих условий:

- сумма ущерба не превышает среднемесячный заработок работника;
- распоряжение о взыскании издано не позднее одного месяца со дня, когда работодателем был окончательно установлен размер причиненного работником ущерба.

Если какое-либо из этих условий нарушено, то необходимо известить работника о том, какая сумма ущерба должна быть взыскана у него в возмещение по договору материальной ответственности. Сделать это необходимо в письменной форме и в письменной же форме потребовать у работника его согласие на удержание соответствующих сумм из заработной платы. Такой порядок действий объясняется тем, что, если работник не согласен с распоряжением работодателя, то удерживать суммы в возмещение ущерба можно только по решению суда.

Возмещение ущерба по договоренности с работодателем возможно тремя основными способами:

- внесением денежных сумм в соответствующих суммах в кассу организации или их перечислением на расчетный счет;
- передачей равноценного или аналогичного имущества в объемах, эквивалентных имуществу, которому был нанесен ущерб. Причем в этом случае возникает чисто бухгалтерская проблема оценки соответствующего внесенного имущества. Ведь фактически, если имущество было возвращено, то оценивать ущерб по рыночной стоимости может быть не справедливо и не выгодно просто самой организации, так как в случае положительной разницы между рыночной и балансовой стоимостью имущества у организации будут возникать прочие доходы на сумму этой разницы, без реального увеличения имущества в физическом выражении;
- исправлением поврежденного имущества за счет материально-ответственного лица.

Также естественно, что суммы ущерба могут быть значительными, а соответственно их погашение за счет заработной платы одного месяца может оказаться просто невозможным. В такой ситуации допускается возмещение ущерба материально-ответственным лицом с рассрочкой платежа, которое должно быть подкреплено заключением дополнительного соглашения в письменной форме с указанием конкретных сроков внесения соответствующих платежей. Однако это, в

свою очередь, может быть осуществлено только с согласия работодателя, который естественно имеет право требовать полного возмещения нанесенного ущерба.

В случае увольнения работника и отказа от выплат непогашенная задолженность взыскивается только в *судебном порядке*. Кроме того, в судебном порядке подлежит взысканию ущерб, причиненный работником в следующих случаях:

- если сумма причиненного ущерба превышает среднемесячный заработок работника;
- если работодатель пропустил месячный срок для издания распоряжения о взыскании ущерба;
- если работник не согласен добровольно возместить причиненный работодателю ущерб;
- если работник несет в соответствии с законодательством полную материальную ответственность;
- если работник, давший письменное обязательство о добровольном возмещении ущерба, уволился и при этом отказался возместить непогашенную задолженность.

Если организация вынуждена обратиться в суд с исковым заявлением о взыскании материального ущерба с работников, то следует помнить, что сделать это необходимо в течение года со дня *обнаружения* материального ущерба¹. Правда, пропуск сроков исковой давности не является основанием для отказа суда в принятии заявления, поскольку при наличии уважительных причин суд может восстановить сроки исковой давности в соответствии с положениями ст. 392 ТК. При этом еще раз заметим, что привлечение работника к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности *не освобождает* его от обязанности возместить работодателю причиненный материальный ущерб.

Очевидно, что максимальные трудности в вопросах, связанных с взысканием сумм материального ущерба, возникают, когда работодатель и материально-ответственное лицо не пришли друг с другом к согласию по ключевым позициям, связанным с возмещением ущерба. Согласно ст. 382 ТК органами по рассмотрению индивидуальных трудовых споров являются комиссии по трудовым спорам и суды. Но также следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 391 ТК споры по заявлениям работодателя о возмещении ущерба, причиненного работником, относятся к исключительной компетенции суда.

При наличии ряда оснований, размер материального ущерба, который должно возместить материально-ответственное лицо, может быть снижен. При этом возможность снижения размера ущерба распространяется на ситуации, когда с работником заключен договор как полной, так и ограниченной материальной ответственности.

Основанием для снижения размера ущерба могут служить следующие обстоятельства:

¹ Абрамова О.В., Гаврилина А.К. Материальная ответственность сторон трудового договора. Комментарий к разделу XI Трудового кодекса Российской Федерации (Серия «Полный постатейный комментарий к Трудовому кодексу Российской Федерации. Комментарий, разъяснение, практика») / под общ. ред. профессора Ю.П. Орловского. – М.: Юридическая фирма «Контракт», 2011. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

– степень и форма вины работника. При этом надо иметь ввиду, что степень вины работника зависит от различных объективных и субъективных факторов, таких как возраст, состояние здоровья, уровень профессиональной подготовки работника и т.д.;

– материальное положение работника. При этом во внимание могут быть приняты состав семьи материально-ответственного лица, наличие у него иждивенцев, обстоятельства жизненной ситуации, в которой находится работник;

– конкретные обстоятельства, при которых был причинен ущерб. При принятии решений работодателю все-таки следует помнить простую истину, что все мы люди, а человеку, как известно, свойственно ошибаться. Например, даже если водитель попал в ДТП на автомобиле организации и сам виноват в совершении аварии, то все-таки следует учесть такие факторы, как погодные условия в день аварии, характер действий водителя при ДТП (например, отворот в дорожное ограждение и существенное повреждение автомобиля, но не причинение вреда здоровью третьих лиц, что могло бы быть в результате столкновения). Для точного установления всех обстоятельств целесообразно руководствоваться расшифровкой формы вины (умысел и неосторожность), которые приведены в ст. 25 и 26 УК и ст. 2.2 КоАП. Ведь очевидно, что при совершении ДТП в действиях водителя вряд ли имел место умысел. Но в то же время следует помнить, что снижение размера возмещаемого работником ущерба не допускается, если ущерб причинен преступлением, совершенным в корыстных целях – это прямо закреплено в ст. 250 ТК.

Выявленные в результате проведенной инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными о его наличии в системе бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

– основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;

– убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на затраты производства и расходы на продажу организации. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостатков. Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостатков ценностей излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм. Также заметим, что согласно пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам для целей налогообложения прибыли приравниваются, в частности, потери от недостачи и/или порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли. Нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания при хранении и транспортировке материально-производственных запасов разрабатывает и ут-

верждает Министерство промышленности и торговли РФ (п. 2 постановления Правительства от 12.11.02 № 814). При этом нормы должны пересматриваться «по мере необходимости, но не реже чем раз в 5 лет». Об этом сказано в п. 1 этого постановления. До 2013 года организациям следовало руководствоваться нормами естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания, утвержденными приказом Минэкономразвития России от 07.09.07 № 304. Но в 2013 году Минюст зарегистрировал приказ Минпромторга России от 01.03.13 № 252, которым утверждены нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания. Документ вступил в силу по истечении 10 дней после официального опубликования. Соответственно теперь организациям предстоит учитывать нормы, предусмотренные комментируемым приказом Минпромторга. Хотя, по сути, ничего не изменится, так как сами нормы оставлены на прежнем уровне;

– недостатки материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся 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 затраты на производство и расходы на продажу организации или уменьшение финансирования (фондов) у государственного (муниципального) учреждения.

Таковы наиболее общие подходы к регулированию выявленных излишков/недостач, которые более подробно будут рассмотрены в разрезе соответствующих объектов.

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, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.). Минфин настаивает на том, что необходимо документальное подтверждение факта отсутствия виновного в краже лица (письмо Минфина от 08.11.10 № 03-03-06/1/695).

Подтверждающим документом является копия постановления следователя органов внутренних дел РФ о приостановлении предварительного следствия в связи с неустановлением лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого (письма Минфина от 27.08.10 № 03-03-06/4/81, от 27.12.07 № 03-03-06/1/894). Таким образом, по факту хищения организация должна сначала обратиться в полицию. И только после того, как у компании на руках будет указанное постановление, она сможет учесть недостачу в целях налогообложения прибыли.

Но на практике добиться соответствующих документов у правоохранительных органов бывает нелегко. В арбитражной практике есть примеры, когда налогоплательщики в качестве подтверждающих документов использовали не копию постановления, а иные документы. Например, ФАС Западно-Сибирского округа признал допустимым использовать в такой ситуации письмо руководителя следственного органа, в котором указывалось, что лица, совершившие хищение имущества, не установлены (постановление от 07.08.07 № Ф04-5161/2007(36812-А46-

15)). ФАС Московского округа разрешил учесть убытки от хищения на основании справки из ОВД (постановление от 09.11.07 № КА-А40/10001-07).

Наконец, ФАС Поволжского округа обязал инспекцию принять в качестве документа, подтверждающего отсутствие виновников, постановление об отказе в возбуждении уголовного дела (Постановление от 09.03.11 № А55-9531/2010). В постановлении об отказе в возбуждении уголовного дела было указано, что проведенной проверкой не выявлено фактов, дающих основание полагать, что произошло хищение. При этом факт недостачи, в связи с которым организация обратилась в органы МВД, был подтвержден документально. Рассмотрев эти два документа в совокупности, суд первой инстанции сделал вывод, что между ними, действительно, имеется противоречие. Но устранить это противоречие инспекция вполне могла во время проверки, обратившись в ОВД. Однако она этого не сделала, поэтому просто оспаривать официальный документ (постановление), изданный другим государственным органом, она не вправе. Соответственно, постановление об отказе в возбуждении уголовного дела вполне можно использовать в целях пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ при признании внереализационных расходов.

Также необходимо заметить, что взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. О допущенной пересортице материально-ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии. В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются в организациях на затраты на производство и расходы на продажу, а в государственных (муниципальных) учреждениях – на уменьшение финансирования (фондов).

На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально-ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

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.

Вот такими сложными и многогранными являются отношения, касающиеся материальной ответственности. Чем более подробно будут прописаны все существенные условия, связанные с наступлением материальной ответственности во внутренних документах организации, тем меньше споров будет возникать по этим основаниям. Следовательно, оформлению всех рассмотренных выше документов следует уделять самое пристальное внимание.

1.4. Методические указания по проведению инвентаризации

Несмотря на всю важность положений, регламентирующих порядок проведения операций и связанных с этим процедур, содержащихся в ТК, федеральном законе «О бухгалтерском учете», ряде постановлений Пленума ВС РФ, все-таки максимально концентрированно положения касающиеся проведения инвентаризации представлены в Методических указаниях № 49 – Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Несмотря на всю важность этого документа, все-таки возьмем на себя смелость высказать такое положение, что спустя 18 лет после утверждения соответствующих методических указаний их содержание, тем не менее, существенно устарело и требует переработки. И дело не столько в том, что положения, изложенные в Методических указаниях № 49 стали противоречить более поздним нормативным документам (ведь намного позднее Методических указаний были приняты и Трудовой, и Налоговый кодекс, а также все действующие на данный момент ПБУ) – количество противоречий в общем-то не так и велико, а в том, что бухгалтерский учет за это время существенно развился, появились новые объекты, которые просто не упомянуты в Методических указаниях.

Например, пункт 1.2 Методических указаний № 49 гласит, что под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами – кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы. Естественно, что перечень этот далеко не полный, в нем отсутствует достаточно большое количество объектов, которые также должны быть подвергнуты инвентаризации, например, поисковые активы, результаты исследований и разработок, денежные эквиваленты, суммы оценочных обязательств, да и отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства должны быть подвергнуты определенным контрольным процедурам на предмет установления обоснованности их включения в состав активов и обязательств организации (не должны ли соответствующие объекты уже быть списаны). В свою очередь, действующий список в Методических указаниях является и не полным, и закрытым, не предполагающим его расширения.

Кроме того, ссылка в п. 1.5 вообще содержит отсылку к Положению о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, которое не действует уже более 15 лет. И даже если учесть, что материал, изложенный в соответствующих пунктах, в принципе является справедливым и на текущий момент, мы полагаем, что соответствующие изменения в Методические указания все же должны быть включены.

Пункт 1.4 Методических указаний № 49 устанавливает *цели* проведения инвентаризации, в качестве которых обозначены:

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

Мы полагаем, что в свете положений, изложенных нами выше, содержание цели инвентаризации должно быть уточнено, по крайней мере, по следующим направлениям:

- в ходе инвентаризации выявить необходимо не только наличие имущества, но и установить его состояние, а также проверить соответствие состояния выявленного имущества требуемым стандартам качества, имеющимся в отношении объекта;

- одной из самостоятельных задач инвентаризации мы видим установление причин возникновения разниц между фактическим наличием/состоянием имущества и его наличием/состоянием по данным бухгалтерского учета.

В п. 1.5 Методических указаний достаточно четко указана необходимая минимальная периодичность проведения инвентаризации, а также период ее проведения. Например, инвентаризация, проводимая перед составлением годовой бухгалтерской отчетности должна проводиться не ранее 1 октября отчетного года. Однако этот момент уже был рассмотрен нами в разделе 1.2 данной работы, где мы пришли к выводу о том, что, во-первых, такую инвентаризацию не очень корректно называть инвентаризацией перед составлением отчетности, а, во-вторых, она может проводиться в любое время в течение года при условии обеспечения принципа сопоставимости информации и с учетом критериев существенности, применяемых к информации отчетности.

Особо указывается, что инвентаризация крупных объектов, прежде всего, основных средств, может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. Это объясняется меньшими рисками, существующими в отношении совершения противоправных действий с соответствующими активами (все-таки обнаружить утрату основных средств гораздо проще, чем товаров, материалов или небольших сумм денежных средств в кассе организации).

Определенные ограничения на порядок проведения инвентаризации накладывает и место нахождения организации или ее подразделения. Например, в районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков, что может произойти ранее 1 октября отчетного года. Ведь естественно, что проведение инвентаризации (особенно тех ценностей, которые хранятся на открытом воздухе) в холодное время года существенно осложнено, если не сказать, что невозможно. В этой связи, мы вообще выступаем за уточнение формулировки п. 2.1 Методических указаний № 49, в которых сказано, что: «Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, предусмотренных в пунктах 1.5 и 1.6 настоящих Методических указаний». Предлагаемая нами формулировка ограничена словами «руководителем организации», то есть полностью она выглядит так: «Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации». Наша позиция объясняется тем, что фактически именно руководитель является лицом, наиболее заинтересованным в обеспечении сохранности ценно-

стей. Поэтому, если руководитель считает, что инвентаризации целесообразно проводить один раз в месяц, то, следовательно, именно с этой периодичностью целесообразно осуществлять контрольные процедуры.

Однако каждый руководитель должен понимать, что как и любой иной бизнес-процесс, инвентаризация, как операция осуществляемая в организации, должна подвергаться оценке на предмет ее эффективности, в том числе, с точки зрения оправданности расходов на ее проведение. Ведь в соответствии с требованиями п. 2.2 Методических указаний № 49 для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия, которая не может осуществлять свою деятельность бесплатно. И помимо заработной платы, людей необходимо обеспечить приспособлениями для проведения инвентаризации, рабочими местами для обработки результатов проведенной инвентаризации. А при большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются целые рабочие инвентаризационные комиссии, затраты на содержание которых еще более возрастают. Или, например, в случае инвентаризации активов и обязательств филиала организации, в котором работает незначительное количество работников (не способных самостоятельно провести проверку) и находящегося в значительном удалении от головного офиса, представляется технически невозможным с наименьшими затратами проводить инвентаризацию. Так, в состав инвентаризационной комиссии должны включаться сотрудники головного офиса, в связи с этим возникают затраты по командировке сотрудников до места проведения инвентаризации.

Менеджмент организации должен осуществлять постоянный мониторинг этих затрат, для определения оптимальной периодичности проведения инвентаризации. Парадокс ситуации будет состоять в том, что в общем виде форма кривой, которой описывается взаимосвязь затрат на проведение инвентаризации и экономический эффект от ее проведения, установления виновных в ущербе лиц и взыскании этого ущерба будет определяться кривой, схематично представленной на рис. 1.

Такая форма линии зависимости объясняется следующими обстоятельствами:

- при вложении минимальных средств в финансирование расходов на проведение инвентаризации, эффект от нее, как правило, будет невелик (расходы до уровня Z_1). Ведь низкие затраты очевидно имеют и небольшую отдачу. В результате, мы имеем редкое осуществление проверок в предельно сжатые сроки, что объективно не может способствовать выявлению больших фактов отклонений фактического наличия и состояния имущества от его наличия по данным бухгалтерского учета;

- по мере увеличения объема вложенных средств в проведение инвентаризации объективно должна повышаться эффективность контрольных процедур. Это происходит до уровня расходов на проведение инвентаризации в размере Z_2 . При этом максимальный экономический эффект будет достигнут именно в точке, которая определяет экстремум функции $D = f(Z)$;

– при дальнейшем увеличении затрат на проведении инвентаризации эффект от нее в виде получения сумм возмещения материального ущерба может начать снижаться, поскольку, если материально-ответственное лицо будет знать, что затраты на контрольные мероприятия столь высоки, что их эффективность будет близка к 100%-ной, а соответственно стимулы совершать противоправные действия с имуществом организации будет просто нецелесообразно. Наверное, это та ситуация, к которой организации должны стремиться, но с точки зрения эффективности расходования ресурсов подобные затраты вряд ли оправданы.

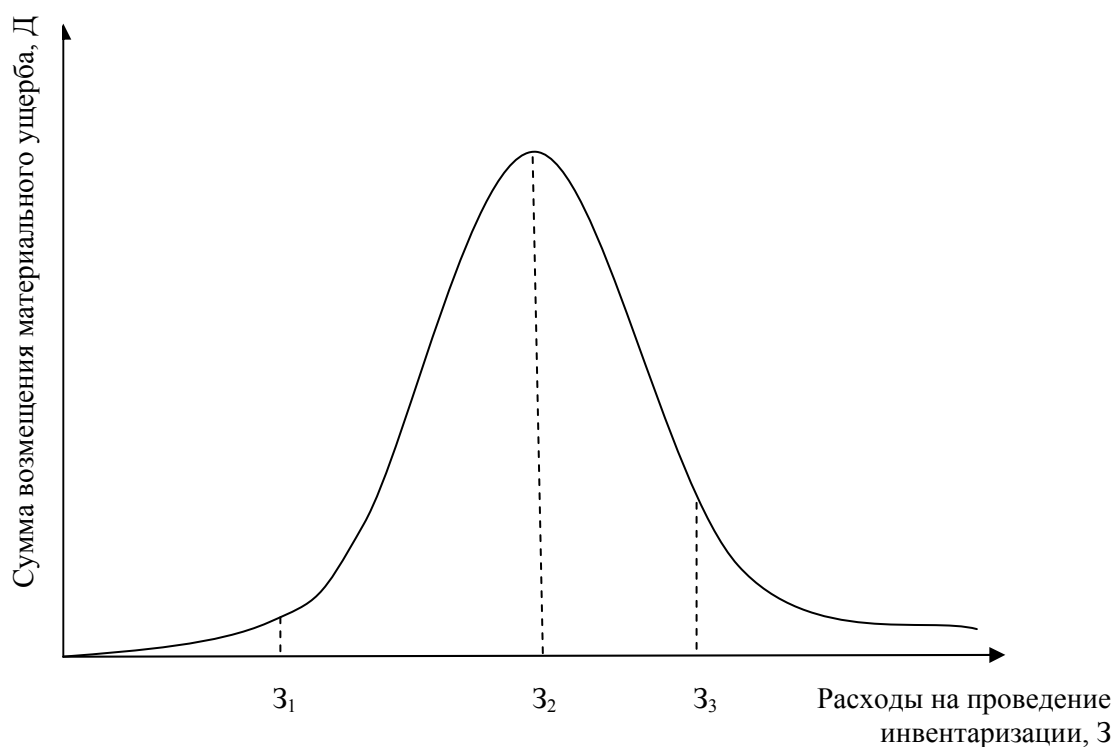


Рис. 1. Взаимосвязь расходов на проведение инвентаризации и суммы возмещения материального ущерба, полученной в результате инвентаризации

Следовательно, основная задача менеджмента организации и состоит в том, чтобы определить этот уровень затрат Z_2 , эффективность контрольных мероприятий при котором является максимальной. Правда, необходимо заметить, что и в этом случае нет никаких гарантий, что суммы возмещения материального ущерба покроют расходы на проведение инвентаризации. Это достаточно сложная задача, решение которой возможно лишь с привлечением определенного объема эмпирических данных. Мы же привели форму данной кривой лишь для того, чтобы показать, что постоянное увеличение затрат на проведение инвентаризации возможно, но все-таки вряд ли целесообразно.

В соответствии с требованиями п 2.3 Методических указаний № 49 персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий также утверждает руководитель организации. При этом в состав инвентаризационных комиссий целесообразно включать представителей самых разнообразных профессий, в том числе представителей администрации, работников бухгалтерской службы, а кроме этого, специалистов обладающих знаниями особенно-

стей технологического процесса, способных оценить состояние активов организации, их пригодность для использования по прямому назначению. Если отчетность организации подлежит обязательному аудиту, то в состав инвентаризационной комиссии целесообразно включить представителя аудиторской организации. Но при формировании состава инвентаризационной комиссии следует помнить еще одно требование п. 2.3 Методических указаний № 49 о том, что отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Порядок проведения инвентаризации в соответствии с требованиями Методических указаний № 49 широко описан в учебной и научно-практической литературе. До начала фактической проверки необходимо получить у материально-ответственного лица все приходные/расходные документы, которыми отражается движение активов. Желательно составить их опись с проставлением отметок на самих документах, которые были получены, а материально-ответственное лицо, в свою очередь, должно дать расписку о том, что к началу инвентаризации все документы, которыми оформляется движение активов, сданы в бухгалтерию и переданы для проверки комиссии, все ценности, поступившие по этим документам, оприходованы, а выбывшие – переданы по направлению их использования.

После этого начинается собственно проверка фактического наличия ценностей, результаты которой заносятся в инвентаризационные описи, которые составляются не менее чем в двух экземплярах. Ответственность за полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации несет инвентаризационная комиссия.

В случае необходимости для проведения инвентаризации привлекаются откалиброванные измерительные устройства, то есть весы, рулетки, ареометры, термометры и т.п. При этом обязанность обеспечить инвентаризационную комиссию необходимым инструментарием лежит на руководителе организации. В его же обязанности входит обеспечение рабочей силой, необходимой для перемещения проверяемых активов.

Главная проблема при проведении инвентаризации, особенно в крупных организациях – это большая *трудоемкость* осуществляемых действий. Ведь все имеющиеся ценности необходимо пересчитать, взвесить, обмерить и т.п. Поэтому Методические указания № 49 предполагают наличие целого ряда послаблений, которые могут быть использованы при проведении инвентаризации. Например, по материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, допускается определять их количество на основании документов. Правда, все-таки содержится требование об обязательной выборочной проверке части этих ценностей путем вскрытия упаковок и сплошного пересчета.

Наибольшие проблемы возникают при проверке материалов или иных ценностей, которые складированы под открытым небом или в помещении, но навалочным способом. Например, таким образом достаточно часто хранят песок, щебень, уголь и иные сыпучие материалы. Теоретически, конечно, можно

осуществить фактический обмер всех этих активов с использованием измерительных приборов, однако проведение на практике подобного мероприятия представляется слабо реальным. Поэтому, измерение количества этих ценностей допускается осуществлять расчетным путем.

Пункт 2.8 Методических указаний № 49 требует, чтобы проверка фактического наличия имущества производилась при *обязательном* участии материально-ответственных лиц. Естественно, что из этого правила бывают исключения, когда, например, материально-ответственное лицо по объективным причинам (например, в связи с нетрудоспособностью) не может участвовать в проведении инвентаризации. Во всех иных случаях необходимо обеспечить присутствие материально-ответственного лица при осуществлении контрольно-измерительных процедур. Таким образом, материально ответственные лица в состав инвентаризационной комиссии не входят, но их присутствие при проверке фактического наличия активов является обязательным.

Пункт 2.9 Методических указаний подробно регламентирует процесс составления инвентаризационных описей, в том числе содержит информацию о порядке их заполнения, порядке занесения в опись информации об имеющихся ценностях с обязательным указанием единиц измерения, порядке внесения исправлений в опись и подведения итогов по ее каждому листу.

Все члены инвентаризационной комиссии и материально-ответственные лица *должны* подписать инвентаризационную опись. В конце описи материально-ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

Отдельно указывается, что в случае продолжительных инвентаризаций, когда они проводятся в течение нескольких дней, то те помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. То же требование относится и ко времени перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в т.ч. обеденный перерыв, ночное время). Описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация. Если материально-ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т. п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально-ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т. п., где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются соответствующим актом.

Естественно, что кроме обязательных инвентаризаций могут проводиться и выборочные инвентаризации в межинвентаризационный период. Осуществ-

ляются они также инвентаризационными комиссиями с соблюдением тех же правил оформления как самой проверки, так и ее результатов. В этом случае при большом объеме работ, возложенных на одну инвентаризационную комиссию, по проведению внеплановых проверок возможна ситуация, когда проведение инвентаризации в местах хранения и использования активов становится проблематичным. Этот вопрос можно решить путем создания постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий. К.В. Безверхий¹ предлагает к рассмотрению задачи, возлагаемые на инвентаризационные комиссии, среди которых к задачам постоянно действующих комиссий относятся:

- проведение профилактической работы по обеспечению хранения ценностей;
- организация инвентаризаций и проведение инструктажей членов рабочих инвентаризационных комиссий;
- проведение повторных сплошных инвентаризаций при установлении серьезных нарушений при проведении инвентаризации;
- рассмотрение письменных объяснений лиц, которые допустили недостачу или порчу ценностей либо другие нарушения.

Рабочие инвентаризационные комиссии предназначены, в частности, для:

- проведения инвентаризации активов: запасов, денежных средств, финансовых вложений и других активов в местах хранения и производства;
- оформления протокола с указанием в нем состояния складского хозяйства, результатов инвентаризации и выводов по ним, предложений о зачете недостач и излишков по пересортице, списание недостач в пределах норм естественной убыли, а также сверхнормативных недостач и потерь от порчи ценностей с указанием принятых мер по предотвращению таких потерь и недостач.

После окончания собственно контрольных процедур и оформления результатов проверки фактического наличия ценностей, может возникнуть необходимость составления сличительных ведомостей, которые составляются по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных. В них отражаются расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. При этом суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

После этого с материально-ответственных лиц берутся объяснительные о причинах возникновения отклонений, на основании которых составляется окончательный вариант акта инвентаризации.

Таким образом, если систематизировать всю информацию, приведенную нами выше, то условно весь процесс инвентаризации можно разбить на несколько этапов:

1. Подготовительные мероприятия, которые включают в себя:

- издание приказа о проведении инвентаризации, в котором указываются сроки проведения инвентаризации; причины инвентаризации; состав инвента-

¹ Безверхий К.В. Инвентаризация как объект учета и контроля учетно-отчетной информации: организационно-методологический аспект / К.В. Безверхий // Бухгалтерский учет и аудит. 2013. № 1. С. 6.

ризационной комиссии; ответственность комиссии за нарушение порядка проведения инвентаризации;

- получение отчетов материально-ответственных лиц, а также всех приходных и расходных документов, подтверждающих движение запасов, денежных средств и других активов, поступивших для учета в период между датой, по состоянию на которую проводится инвентаризация, и датой начала ее проведения; получение расписок от материально-ответственных лиц;

- определение остатков имущества и обязательств по учетным данным;

- проверка инвентаризационной комиссией контрольно-измерительных приборов, в т.ч. весов, мерной тары; калибровка измерительных приборов в случае необходимости;

- проведение комиссией опломбировки помещений, в которых находятся ценности, подлежащие инвентаризации.

- прекращение всех операций с соответствующими активами с начала инвентаризации.

2. Собственно фактическая (вещественная) проверка, которая включает в себя:

- выявление, взвешивание, обмер, таксировку проверяемых активов;

- оформление инвентаризационных описей.

3. Сравнительно-аналитические мероприятия, которые состоят из:

- проверки и сопоставления данных инвентаризационных описей с данными бухгалтерского учета;

- выявление расхождений между этими данными;

- составление ведомости расхождений по результатам инвентаризации;

- определение причин расхождений.

4. Заключительные мероприятия, предполагающие следующие действия:

- оформление Акта о результатах инвентаризации;

- издание приказа руководителя об утверждении результатов инвентаризации и возможном привлечении к ответственности виновных лиц;

- приведение в соответствие данных учета с результатами инвентаризации (формирование необходимых бухгалтерских записей на счетах бухгалтерского учета).

Таков общий порядок проведения инвентаризации, предусмотренный Методическими указаниями № 49. Однако естественно, что существует достаточно развитая классификация проводимых на практике инвентаризаций, каждая из которых имеет свои особенности. Ниже приведены основные признаки для *классификации* инвентаризации, а также основные виды инвентаризации по каждому из признаков.

1. По обязательности проведения:

- обязательная инвентаризация – проводится в обязательном порядке в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

- инициативная инвентаризация – проводится по решению руководителя организации.

2. По периодичности проведения:

- плановая инвентаризация – проводится в установленные порядком проведения инвентаризации сроки;

- внеплановая инвентаризация – проводится по решению руководителя организации вне утвержденного плана для обеспечения дополнительного контроля над сохранностью отдельных видов имущества, либо в том случае, если необходимость ее проведения предусмотрена законодательством.

3. По степени охвата объектов инвентаризации:

- полная инвентаризация, при которой все объекты, принадлежащие к соответствующей группе имущества или обязательств, подвергаются проверке;

- частичная инвентаризация, при которой проверке подлежит один или несколько видов из соответствующей группы имущества и обязательств.

4. По методу проведения инвентаризации:

- натуральная инвентаризация состоит в непосредственном наблюдении объектов и определении их количества путем подсчета, обмера, взвешивания и иных видов измерения;

- документальная инвентаризация состоит в проверке документального подтверждения наличия объектов;

- автоматизировано проводимая инвентаризация, то есть проведение инвентаризации с привлечением специализированных средств проверки, в том числе сканеров штрих-кода, радиодатчиков и приемников и других аналогичных средств.

5. По субъекту проведения инвентаризации:

- инвентаризация, проводимая силами самой организации, когда все члены инвентаризационной комиссии состоят в штате сотрудников организации;

- инвентаризация, проводимая с привлечением сторонних специалистов, в том числе аудиторов, экспертов, сотрудников правоохранительных и налоговых органов.

Каждый из этих видов инвентаризации имеет свою направленность, решает свои задачи и служит достижению определенной цели. Однако для того, чтобы обеспечить сохранность имущества все виды проверок должны проводиться в системе.

Также необходимо заметить, что свой порядок проведения инвентаризации существует и в рамках налоговых проверок. Налоговые инспекторы вправе осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества (пп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Причинами для проведения инвентаризации, как правило, являются следующие ситуации:

- результаты проверки учетной документации налогоплательщика, анализа информации, полученной из других источников, или осмотра его территорий и помещений дают основания предполагать наличие материально-производственных запасов, основных средств или иного имущества, не отраженных в бухгалтерском учете организации;

– в ходе иных контрольных мероприятий выявлены данные, являющиеся основанием предполагать отсутствие указанных ценностей или имущества при наличии соответствующих данных в документах бухгалтерского и налогового учета.

Необходимо отметить, что инвентаризация принадлежащего налогоплательщику имущества проводится только во время выездной проверки (ст. 92 НК РФ). В рамках дополнительных мероприятий налогового контроля инвентаризация проводиться не может.

На основании решения руководителя или заместителя руководителя налогового органа о проведении выездной налоговой проверки, при предъявлении служебных удостоверений инспекторами, непосредственно проводящими проверку, осуществляется их доступ на территорию или в помещение проверяемой компании.

Порядок проведения инвентаризации имущества в рамках проверки регламентируется специальным Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, которое было утверждено приказом Минфина России и МНС России от 10.03.1999 № 20н, № ГБ-3-04/39). Этим Положением об инвентаризации определены:

- общие правила проведения инвентаризации;
- правила инвентаризации отдельных видов имущества;
- особенности проведения инвентаризации имущества индивидуального предпринимателя;
- порядок оформления результатов инвентаризации.

В целом порядок проведения инвентаризации налоговыми органами за исключением различных субъектов инвентаризации соответствует порядку проведения инвентаризации собственно хозяйствующим субъектам. Однако цели данной процедуры подчинены собственно целям налоговой проверки. Основными целями налоговой инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризация имущества производится по месту нахождения налогоплательщика, то есть вывозить куда-либо активы для проверки не нужно. При этом в перечень может быть включено любое имущество налогоплательщика, подлежащее инвентаризации, независимо от его местонахождения. Особенности проведения инвентаризации отдельных видов имущества будут рассмотрены нами во втором разделе данного издания.

1.5. Тест

1. Инвентаризации подлежат:

- а. активы и обязательства;
- б. капитал и обязательства;
- с. запасы, основные средства, денежные средства.

2. Необходимость проведения инвентаризации закреплена:

- a. Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств;
- b. Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- c. Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

3. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете:

- a. на дату окончания инвентаризации;
- b. на дату, по состоянию на которую проводилась инвентаризация;
- c. в том отчетном периоде, в котором проводилась инвентаризация.

4. К случаям обязательного проведения инвентаризации с точки зрения осуществления надлежащего контроля за наличием и сохранностью ценностей относятся:

- a. выявление фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- b. приобретение и продажа запасов;
- c. передача оборудования в монтаж.

5. Для привлечения стороны трудового договора к материальной ответственности необходимо выполнение следующего условия:

- a. наличие акта инвентаризации;
- b. наличие приказа о проведении инвентаризации;
- c. наличие имущественного ущерба.

6. Материальная ответственность возникает в случае:

- a. возникновения ущерба вследствие непреодолимой силы;
- b. возникновения прямого ущерба, нанесенного действиями/бездействиями работника;
- c. упущенной работодателем экономической выгоды.

7. Размер ущерба, причиненного работником работодателю при утрате и порче имущества, определяется по следующим критериям:

- a. по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба;
- b. по фактическим потерям, исчисляемым исходя из стоимости имущества на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- c. по стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества;
- d. по стоимости имущества с учетом упущенной экономической выгоды.

8. Выявленные в результате проведенной инвентаризации излишки основных средств, материальных ценностей, денежных средств отражаются в бухгалтерском учете путем зачисления:

- а. в состав финансовых результатов от обычных видов деятельности отчетного периода;
- б. в состав доходов будущих периодов с последующим отнесением в доходы отчетного периода;
- с. в состав финансовых результатов с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц.

9. Убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации на:

- а. затраты производства с последующим установлением виновного лица и отнесением сумм излишка на виновника;
- б. затраты производства или расходы на продажу организации в случаях выявления фактических недостатков;
- с. виновное лицо.

10. Относятся ли материально-ответственные лица в состав инвентаризационной комиссии:

- а. да, в любом случае;
- б. в состав не входят, но их присутствие при проверке фактического наличия активов является обязательным.

11. Выявленные расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными фактического наличия проверяемого объекта отражаются в следующих документах:

- а. инвентаризационной ведомости;
- б. сличительной ведомости;
- с. акте о результатах инвентаризации.

12. Определение остатков активов и обязательств по учетным данным характерно для:

- а. подготовительного этапа инвентаризации;
- б. проведения проверки;
- с. заключительных инвентаризационных мероприятий.

13. Сравнительно-аналитические мероприятия при инвентаризации состоят из:

- а. выявления, взвешивания, обмера, таксировки проверяемых активов;
- б. приведения в соответствие данных учета с результатами инвентаризации;
- с. составления ведомости расхождений по результатам инвентаризации.

14. По периодичности проведения выделяют инвентаризации:

- а. полная, частичная;
- б. плановая, внеплановая;
- с. обязательная; инициативная.

15. Документальная инвентаризация определяется как:

- а. проверка, осуществляемая с привлечением специализированных средств проверки;
- б. проверка документального подтверждения наличия объектов;
- с. проверка, осуществляемая в том случае, если необходимость ее проведения предусмотрена законодательством.

Ответы на тестовые задания по теоретическим основам и нормативно-правовому регулированию инвентаризации:

- 1. а
- 2. б
- 3. б
- 4. а
- 5. с
- 6. б
- 7. а
- 8. с
- 9. б
- 10. б
- 11. б
- 12. а
- 13. с
- 14. б
- 15. б

2. Порядок проведения инвентаризации отдельных видов активов и финансовых обязательств, отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете

2.1. Инвентаризация основных средств, доходных вложений в материальные ценности и вложений во внеоборотные активы

Прежде всего, необходимо заметить, что в Методических указаниях № 49 внимание уделено только вопросам проведения инвентаризации основных средств, в то время как порядок инвентаризации доходных вложений в материальные ценности и вложений во внеоборотные активы вообще не рассмотрен. Объяснение этому достаточно простое – в 1995 году, когда разрабатывались Методические указания № 49, просто не было соответствующих объектов, то есть в хозяйственном обороте те же доходные вложения в материальные ценности фактически существовали, однако в качестве отдельного самостоятельно объекта они не выделялись. Тем не менее, сегодня проведение инвентаризации активов этой группы для тех организаций, которые имеют соответствующие объекты, является не менее важным, чем инвентаризация собственных основных средств.

То же можно сказать о вложениях во внеоборотные активы. То, что активы, входящие в эту группу, пока не могут использовать в полном соответствии с их прямым назначением для извлечения экономических выгод, отнюдь не означает, что в отношении данных объектов не могут быть совершены противоправные действия, которые могут нанести материальный ущерб организации. Более того, осмелимся предположить, что риск совершения правонарушений, угрожающих наличию и состоянию данных объектов, даже больше, чем у основных средств. Ведь, естественно, что контроль за еще не введенными в эксплуатацию объектами несколько ниже, чем за уже используемыми, совершенные с ними противоправные действия труднее выявить, так как они менее заметны, пока оказывают меньшее влияние на деятельность организации, но будущие последствия от таких противоправных действий могут быть даже тяжелее, чем недостача уже принятых к учету основных средств. Это можно объяснить тем, что недостача объектов вложений во внеоборотные активы грозит срывом инвестиционных программ, сложностями в реализации бизнес-планов, что затруднит реализацию стратегических программ развития организации.

Руководствуясь требованиями Методических указаний № 49, до начала инвентаризации рекомендуется проверить документацию, в которой содержится информация об основных средствах организации, доходных вложениях в материальные ценности, оборудованию, требующему монтажа, а также вложениях во внеоборотные активы, в том числе:

а) наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей, карточек счетов, карточек субконто, ведомостей начисленной амортизации и других регистров аналитического учета;

б) наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации на соответствующие объекты;

в) наличие документов на основные средства и доходные вложения в материальные ценности, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение.

При отсутствии соответствующих документов необходимо обеспечить их получение или оформление. При этом можно рекомендовать организации отталкиваться от информации, которая содержится в системе бухгалтерского учета, то есть, получив реестр основных средств и иного аналогичного имущества, например, путем выведения карточек счетов 01, 03, 07 и 08, целесообразно сопоставить данные этого списка с имеющейся в наличии технической документацией по объектам. Наличие данных документов особенно важно именно по основным средствам, поскольку это объекты длительного пользования, которые постепенно утрачивают свои потребительские качества, а в процессе эксплуатации с объектами осуществляются процедуры ремонта, реконструкции, модернизации, достройки, которые и находят отражение не только в системе бухгалтерского учета, но и в технической документации по объектам, исследование которых позволит точно уточнить направления проверки по каждому из объектов.

Например, после ввода автомобиля в эксплуатацию на него было установлено газобаллонное оборудование, системы спутниковой навигации и т.п. При проведении инвентаризации соответствующего автомобиля целесообразно проверить наличие этого дополнительно установленного оборудования, его работоспособность.

Особое внимание при этом следует уделять электронным документам, которые с 2013 года наравне с документами на бумажном носителе могут оформлять операции, связанные с основными средствами и иными активами, если иное не запрещено законодательством. С учетом принятия новых нормативных документов в области использования электронной цифровой подписи следует проследить правильность подтверждения документов с помощью ЭЦП, а также проконтролировать, предусмотрен ли документооборот в электронной форме внутренними регламентами организации.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера, основные технические или эксплуатационные показатели. Это позволяет не только провести контроль имеющихся объектов, но возможно установить и некоторые иные факты, важные для управления основными средствами организации. Например, визуальный осмотр здания инвентаризационной комиссией позволит ей сделать вывод о том, что здание требует косметического или капитального ремонта.

Также при инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации. И хотя и в бухгалтерском, и в налоговом учете принятие к учету основных средств производится вне системной связи с подачей документов на государственную регистрацию, как это было ранее, тем не менее, собственно документы, подтверждающие право собственности на объект, безусловно, в конечном итоге должны у организации быть.

С учетом последних изменений законодательства относительно порядка расчета налогооблагаемых баз по налогу на имущество, возможно, стоит уде-

лить определенное внимание кадастровой стоимости соответствующих объектов, которая также может быть предметом дополнительного исследования. Теоретически организация может оспорить правильность определения кадастровой стоимости объектов, если, по ее мнению, здесь существуют значительные отклонения от реальной стоимости объекта.

Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации. При этом особое внимание следует уделить случаям, когда земельные участки приобретались вместе со стоящими на них зданиями, но в документах на приобретении их стоимости не были разграничены. Например, здесь стоит принять во внимание позицию Минфина по данному вопросу, который считает, что если организация приобрела в собственность земельный участок и складское помещение, но при этом в договоре купли-продажи стоимость земли и склада указана общей суммой, то при определении цены каждого объекта предлагает ориентироваться на кадастровую стоимость приобретенных объектов недвижимости (письмо Минфина от 28.06.13 № 03-05-05-01/24812).

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 (что опять-таки особенно важно в связи с изменением законодательства в области налога на имущество, в соответствии с которым налог с кадастровой стоимости будет уплачиваться лишь по определенным категориям недвижимости), основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), 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.

Особое внимание следует обратить на порядок признания объектов основными средствами в бухгалтерском и налоговом учете с учетом изменений, внесенных в нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету Приказом Минфина № 186н от 24.12.2010, которым в бухгалтерском учете отменена увязка процесса государственной регистрации прав на объект и его принятия к учету в качестве основного средства. Аналогичные изменения были внесены в конце 2012 года и в Налоговый кодекс РФ (закон № 206-ФЗ от 29.11.2012). Поэтому, если объект основных средств начал фактически эксплуатироваться в организации, то он должен быть принят к учету именно в качестве основных средств, а не продолжать числиться в составе вложений во внеоборотные активы. Возможно, что для установления этих фактов необходимо будет прибегнуть к сбору дополнительных сведений путем общения с персоналом, обслуживающим объекты.

В случае выявления неучтенных объектов их оценка должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническо-

му состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению этого объекта. Параллельно проверяются наличие модернизированных частей, поскольку риск несанкционированного съема этого дополнительного оборудования достаточно велик, особенно в том случае, если затраты, понесенные на модернизацию основного средства, были учтены в стоимости уже существующего объекта, а не обособленно. Предположим, суть модернизации автомобиля состояла в установлении специализированного газобаллонного оборудования на него. Естественно, что соответствующая операция должна найти отражение в инвентарной карточке объекта, а само газобаллонное оборудование должно быть в физическом наличии на автомобиле.

Еще тяжелее проверять состав элементов компьютерной техники, особенно в том случае, если изначально стоимость основного средства оказалась менее 40 000 р., а сам объект в соответствии с положениями учетной политики был учтен в составе материально-производственных запасов. Ведь в отличие от крупного по размеру газобаллонного оборудования, визуальное наблюдение увеличенного в результате модернизации объема оперативной памяти существенно осложнено. Тем не менее для минимизации случаев злоупотреблений соответствующие проверки должны быть сделаны.

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.

Параллельно с проверкой здания также отслеживается наличие технической *документации* на отдельные инженерные и коммунальные системы, входящие в состав здания: систему водопровода, канализации, отопления, электроснабжения, пожарную сигнализацию, охранную сигнализацию, систему видеонаблюдения и т.д., а также определяется соответствие узлов и компонент инженерных и коммунальных систем технической документации (при выявлении отклонений подготавливаются рекомендации об уточнении технической документации). Это особенно важно в силу того, что в последнее время государственные надзорные органы проводят политику по ужесточению требований к эксплуатации зданий, в том числе жестко отслеживают соответствие объектов требованиям технической документации вплоть до вынесения прямых запретов на эксплуатацию зданий и даже их снос, если будут выявлены крупные несоответствия заявленным проектам. Так, если технической документацией предусмотрено наличие лифта, изолированных лестничных маршей и т.п., то их отсутствие является основанием для отказа во вводе в эксплуатацию соответствующих объектов со стороны надзорных органов.

Также особое внимание следует уделить соблюдению требований пожарной безопасности при эксплуатации зданий, поскольку при выявлении фактов нарушений санкции по отношению к организации и ее должностным лицам могут быть более чем серьезными. Особенно это касается зданий, в которых возможно массовое скопление людей и в отношении которых действует особый противопожарный режим.

Отдельное внимание необходимо уделить инвентаризации объектов *внешнего благоустройства*. Это объясняется тем обстоятельством, что, находясь вне помещения, они подвержены повышенному риску повреждения. Однако для сохранения имиджа эти объекты должны поддерживаться в исправном состоянии, ведь от первоначального внешнего впечатления потребителя об организации сегодня зависит очень многое. И даже при отсутствии конкретных материально-ответственных лиц по этим активам, их наличие и состояние все равно необходимо контролировать.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д. Параллельно рекомендуется указать параметры и наличие сменного оборудования, в том числе сменных комплектов автомобильных шин, сменных резцов, буров, сверел и т.п., с установлением местонахождения первоначально установленных комплектов. Если соответствующие обязанности вменены инвентаризационным комиссиям, то целесообразно проверить техническое состояние как объектов в целом, так и отдельных частей, например, степень изношенности протектора автошин, исправность световых приборов, надежность остекления и т.п., и при наличии существенных отклонений от установленных нормативов соответствующие пометки также должны быть сделаны. Особое внимание при инвентаризации автомобильного транспорта целесообразно уделить исправности спидометра (с неисправным спидометровым оборудованием эксплуатация автомобиля вообще запрещена), одометра, а также иных устройств, позволяющих оценить пробег автомобильного транспорта. Ведь от этого зависит правомерность списания в расходы затрат на ГСМ, а следовательно, при выявлении фактов неисправности они должны быть в кратчайшие сроки устранены.

При проведении инвентаризации *компьютерной техники*, периферийных устройств и других аналогичных объектов проверяются:

- серийные номера составных частей и комплектующих;
- состав основных компонентов системных блоков;
- наличие правоустанавливающих документов на используемое программное обеспечение.

Еще раз подчеркнем, что такое повышенное внимание к этим объектам уделяется в силу высокого риска их несанкционированной замены на оборудование с худшими характеристиками. В результате, поскольку персональные компьютеры стоят на учете как комплекс конструктивно сочлененных предметов, существенно повышается риск утраты отдельных полезных составляющих, их замены на составляющие меньшей емкости, с меньшим размером памяти и т.п. Заметим также, что в настоящее время существует специализированное программное обеспече-

ние, позволяющее облегчить процесс проведения инвентаризации компьютерной техники в части установления параметров комплектующих.

Методические указания № 49 требуют, чтобы те основные средства, которые в момент проведения плановой инвентаризации могут находиться вне места нахождения организации (например, в дальних рейсах могут находиться морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т. п.), инвентаризировались до момента их временного выбытия.

На основные средства, частично или полностью непригодные 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, частичный износ и т.п.). Аналогично обособленно описываются в описи те объекты, которые находятся на месте их постоянной эксплуатации, но очевидно не используются по прямому назначению (находятся в простое или вообще законсервированы). Ведь, чем реже используется объект, тем многократно возрастают риски его порчи.

Отдельное внимание необходимо уделить проверке наличия основных средств, стоимостью *менее лимита*, определенного организацией в учетной политике. Это объясняется тем, что активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п. 4 ПБУ 6/01, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 р. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением. Таким образом, учет этих объектов в составе материально-производственных запасов отнюдь не означает бесконтрольность их наличия и движения в организации. По всем таким объектам целесообразно составить отдельную инвентаризационную опись.

Следует иметь в виду, что на практике материально-ответственные лица достаточно часто отказываются от погашения недостачи основных средств, стоимостью менее утвержденного в учетной политике лимита (например, 40 000 р.). Мы считаем, что такой отказ является абсолютно неправомерным, поскольку с материально-ответственных лиц взыскивается не остаточная стоимость соответствующего имущества, и строго говоря, даже не рыночная стоимость этого имущества, а величина материального ущерба, оцененная по рыночной стоимости недостающего имущества. Таким образом, если по результатам инвентаризации на материально-ответственное лицо будет отнесено списание именно этой недостачи, то это правомерно. Иной вопрос в том, что соответствующие суммы достаточно тяжело оценить, однако нам представляется, что это уже чисто технический вопрос. Вопросы методики оценочной деятельности сегодня достаточно хорошо разработаны, и если организация и работник не могут прийти к согласию относительно размера взыскиваемой суммы, то можно рекомендовать либо обратиться к оценщику, либо, в крайнем случае, сумма будет установлена в судебном порядке (опять-таки, как правило, с привлечением эксперта).

Наиболее проблемным нам представляется порядок взыскания сумм материального ущерба в случае выявления недостачи объектов основных средств с *нулевой* остаточной стоимостью, которые, тем не менее, продолжают использоваться в организации. Ведь полная амортизация первоначальной стоимости объекта не является обязательным основанием для того, чтобы объект был списан и физически ликвидирован. Поэтому мы полагаем, что до тех пор, пока на объект не составлен Акт приема-передачи или Акт списания проверять его физическое наличие необходимо независимо от его стоимости. Другой вопрос в том, какую стоимость взыскать с материально-ответственного лица в случае недостачи этого объекта с нулевой остаточной стоимостью?! Нам представляется, что в отношении взыскания сумм подход должен быть одним: взысканию подлежит сумма материального ущерба в оценке по рыночным ценам. Ведь равная нулю остаточная стоимость не означает, что нулю будет равна рыночная стоимость недостающего имущества. Поэтому наказание в данном случае должно быть неотвратимым.

Также мы полагаем, что определенное внимание должно быть уделено объектам, списанным с бухгалтерского учета, но которые продолжают использоваться в организации, особенно в том случае, если эти объекты были не полностью самортизированы. Такие операции достаточно часто встречаются в практике хозяйствующих субъектов, которые тем самым стремятся снизить налоговую нагрузку путем совершения мнимых сделок и отражения в учете мнимых фактов хозяйственной жизни. Заметим, что с 2014 года запрет на подобное оформление операций прописан прямо на уровне Закона «О бухгалтерском учете» 402-ФЗ. Поэтому при выявлении подобного имущества оно обязательно должно быть оприходовано. При этом, по нашему мнению, приходить его необходимо не как излишки, а путем исправления бухгалтерской ошибки в соответствии с требованиями ПБУ 22/2010. Ведь это с полным правом может считаться именно ошибкой, поскольку искажение произошло именно из-за неправомерных действий должностных лиц организации. Аналогично как ошибку, которая привела к занижению налогооблагаемой базы, это следует трактовать подобную ситуацию и в налоговом учете (причем, возможно, что не только по налогу на прибыль, но и по налогу на имущество). Безусловно, организация сама определяет (в лице членов комиссии, отвечающей за списание имущества) перспективность дальнейшего использования основного средства. Но это не означает, что произошедшее списание должно быть в будущем бесконтрольным.

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. При этом особое внимание уделяется и проверке капитальных вложений в арендованные объекты, которые до их передачи арендодателю должны числиться на балансе арендатора. По указанным выше объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду. Также следует иметь в виду, что именно арендатор отвечает за сохранность взятого в аренду имущества, а соответственно его состояние также должно быть предметом проверки.

При проведении инвентаризации *доходных вложений в материальные ценности* инвентаризационная комиссия должна четко идентифицировать и отразить в отдельных описях как минимум следующие обнаруженные объекты:

- предназначенные для сдачи в аренду;
- предназначенные для передачи в лизинг;
- предназначенные для сдачи в прокат.

При выявлении фактов наличия соответствующих объектов, возможно, необходимо будет получить разъяснения материально-ответственных лиц о том, почему передача соответствующих объектов в пользование иному субъекту еще не была осуществлена. Весьма вероятно, что в результате проведения соответствующих процедур будут выявлены такие объекты, которые уже не смогут быть использованы в соответствии с первоначальными целями. По ним может быть вынесена рекомендация о необходимости их включения в состав основных средств организации, либо вообще о списании соответствующих объектов или их выставлении на реализацию.

По оборудованию, которое пока находится на складе и учтено в составе оборудования, требующего монтажа, целесообразно оценить не только наличие и состояние соответствующих объектов, но и условия, в которых оно хранится, оценить эти условия на предмет обеспечения сохранности потребительских качеств объекта (например, то, что оборудование, хранящееся под открытым небом, должно быть подвергнуто соответствующей антикоррозийной обработке и т.п.).

По объектам основных средств, находящихся в стадии монтажа, достройки, доведения до состояния, пригодного для использования, целесообразно не только определить наличие соответствующих объектов, но и оценить стадию их готовности к вводу в эксплуатацию, оценить технические, погодные и иные условия, в которых пока находятся соответствующие объекты и которые могут оказать существенное влияние на их пригодность к дальнейшей эксплуатации и на качество этой дальнейшей эксплуатации. Для установления всех этих существенных фактов в состав инвентаризационной комиссии обязательно должны включаться лица с техническим образованием, специальные знания которых позволят провести инвентаризацию более качественно, выявить риски, которые не заметны людям без специальных знаний.

После окончания этапа проверки фактического наличия объектов, составления сличительной ведомости и окончательного утверждения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете должны быть сделаны соответствующие бухгалтерские записи. Так, выявленные излишки основных средств приходят по рыночной стоимости по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы». В том случае, если выявленные в результате инвентаризации основные средства еще не готовы к использованию, то их целесообразно оприходовать по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы», так как в этом случае сразу учет объектов на счете 01 «Основные средства» является некорректным, так как не пригодные к эксплуатации объекты не могут являться основными средствами в силу невыполнения условий, предусмотренных п. 4 ПБУ 6/01 (объекты не

используются при производстве, выполнении работ, оказании услуг или в административных целях).

Также хотелось бы обратить внимание на достаточно знаковую позицию Минфина по вопросу будущего учета выявленных излишков после их первоначального оприходования для целей налогового учета. К внереализационным доходам относятся доходы в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации (п. 2 ст. 250 НК РФ).

В п. 8 ст. 250 НК РФ сказано, что при безвозмездном получении имущества оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости — по амортизируемому имуществу (в том числе основным средствам), и не ниже затрат на производство (приобретение) — по иному имуществу. Таким образом, стоимость выявленных в ходе инвентаризации купленных товаров определяется из рыночных цен на данные товары, но при этом она не должна быть ниже затрат на их приобретение.

Кроме того, необходимо заметить, что доходы от продажи имущества, выявленного в ходе инвентаризации, уменьшаются на рыночную стоимость, по которой оно было учтено ранее. Это правило применяется в случае реализации излишков с 1 января 2010 года, независимо от того, когда они были приняты к учету. Такой вывод следует из письма Минфина России от 11.02.11 № 03-03-06/1/88. Такой порядок был установлен Федеральным законом от 25.11.09 № 281-ФЗ. Но в указанном выше письме специально разъясняется, что это правило можно применить и в ситуации, когда имущество было выявлено до 2010 года. Главное — чтобы реализация этого имущества состоялась после этой даты.

Таким образом, при реализации (списании в производство) в 2010 году и позднее имущества, выявленного в ходе инвентаризации, налогоплательщик вправе уменьшить полученные от продажи доходы на рыночную стоимость указанного имущества, по которой оно было принято к учету. При этом, отмечают чиновники Минфина, инвентаризация и оприходование выявленного имущества могли состояться и до 2010 года.

При недостатке и порче объектов основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (при этом до этого сумму первоначальной стоимости списывают с кредита счета 01 в дебет счета 01 субсчет «Выбытие основных средств», суммы амортизации по недостающим объектам списывают с дебета счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 субсчет «Выбытие основных средств»; таким образом на счете 01 субсчет «Выбытие основных средств» формируется остаточная стоимость объектов).

При выявлении конкретных виновников (ими, кстати, не обязательно должны быть именно материально-ответственные лица) недостающие или испорченные основные средства оценивают по продажным (рыночным) ценам, действовавшим в данной местности на день причинения ущерба, и списывают с кредита счета 94 в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Разницу

между рыночной ценой и остаточной стоимостью основных средств отражают по дебету счета 73 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере погашения задолженности ее виновником соответствующую часть списывают со счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы».

Мы полагаем, что данная формулировка является не совсем справедливой по отношению к субъектам данных отношений. Правильнее было бы, по нашему мнению, оценить величину ущерба *не на день его причинения*, а на день его *взыскания*. В том случае, если взыскание осуществляется по частям, то каждый раз должна быть определена доля в процентном отношении, которая взыскивается в данный момент. Оставшаяся невзысканной часть ущерба может быть переоценена в будущем при изменении хозяйственной конъюнктуры. Особенно данное положение актуально для тех случаев, когда взыскание суммы недостач осуществляется по частям. Ведь с течением времени временная стоимость денег изменяется, и иногда очень существенно. А потому взыскание сумм в оценке только на дату причинения материального ущерба кажется нам недопустимым упрощением.

Если конкретные виновники в суммах недостачи не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то стоимость недостающих и испорченных основных средств списывают с кредита счета 94 на финансовые результаты у коммерческой организации (счет 91 субсчет «Прочие расходы») или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Отдельные проблемы возникают в том случае, когда по вине материально-ответственного лица утрачена часть основного средства. И если со взысканием сумм с материально-ответственного лица проблем нет – взыскание все равно осуществляется по рыночной величине нанесенного ущерба, то есть фактически по затратам, которые необходимо понести организации для восстановления основного средства в состояние, в котором оно и должно находиться для эффективного использования при производстве. То труднее определить ту сумму, которая должна быть списана на счет 94 со счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств». По нашему мнению, наиболее оправдано осуществлять списание сумм, отталкиваясь от доли недостающей части объекта, которая должна быть определена инвентаризационной комиссией в процентах.

Например, если комиссией будет установлено, что частичному списанию подлежит 10 % объекта основных средств, то в бухгалтерском учете необходимо сформировать следующие бухгалтерские записи: 10 % первоначальной стоимости списывают с кредита счета 01 в дебет счета 01 субсчет «Выбытие основных средств», 10 % сумм накопленной амортизации по частично недостающему объекту списывают с дебета счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 субсчет «Выбытие основных средств»; таким образом, на счете 01 субсчет «Выбытие основных средств» формируется 10 % остаточной стоимости частично недостающих объектов, которые подлежат списанию в дебет счета 94.

Особое внимание следует уделить правильности оприходования материальных ценностей, получаемых от выбытия основных средств в результате их списания, частичной ликвидации и иных операций с имуществом. Как правило, какие-либо материальные ценности от выбывающих основных средств остаются, и они должны быть оприходованы по ценам возможного использования. В

противном случае в актах на списание желательно наличие пометок, что выбывающий объект ликвидируется полностью, без оприходования каких-либо полезных активов, в том числе лома.

Пример 1. ООО «Актив» 25 октября перевело в монтаж приобретенное оборудование производственного назначения – головка колонная ОКК2-21-168x245x324 К1 ХЛ, количество 1 шт. в оценке 39 760 р. На дату проведения инвентаризации (01 ноября) выявлена недостача оборудования, переданного в монтаж. Виновное лицо установлено. Рыночная стоимость головки колонной составляет 46 980 р. Виновное лицо погашает сумму недостачи в течение 6 месяцев с даты проведения инвентаризации.

В бухгалтерском учете ООО «Актив» должны быть сделаны бухгалтерские записи (табл. 1).

Таблица 1

Бухгалтерские записи по учету недостачи оборудования, переданного в монтаж

Дата	Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
25 окт.	Акт о приеме – передаче оборудования в монтаж	Передано в монтаж оборудования	39 760	08.смп	07
01 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	Выявлена недостача оборудования, переданного в монтаж	39 760	94	08.смп
01 нояб.	Приказ руководителя. Акт о результатах инвентаризации.	Выявленная недостача оборудования, требующего монтажа, списана на виновное лицо по балансовой стоимости	39 760	73.2	94
01 нояб.	Расчет бухгалтерии	Списана разница между стоимостью, подлежащей взысканию с материально-ответственного лица, и балансовой стоимостью недостающего оборудования, требующего монтажа	7 220	73.2	98.4
15 нояб.	Приходный кассовый ордер	Материально-ответственным лицом погашена часть суммы недостачи	7 830	50	73.2
30 нояб.	Расчет бухгалтерии	Списанная разница включена в доходы отчетного периода пропорционально сумме погашенной недостачи	1203,33	98.4	91.1

ООО «Актив» использует субсчет «Строительно-монтажные работы» к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» для учета стоимости работ по монтажу оборудования.

Пример 2. ООО «Актив» 28 марта приобретен и введен в эксплуатацию ноутбук ASUS N550Jv 15.6 (1920x1080) (количество 1 шт., стоимость приобретения – 49 500 р., в т. ч. НДС). На дату проведения инвентаризации (16 ноября)

выявлена недостача ноутбука, виновное лицо установлено. В учетной политике закреплен линейный способ начисления амортизации. Срок полезного использования объекта составляет – 3 года (6 месяцев). Рыночная цена ноутбука – 51 000 р. Виновное лицо погашает сумму недостачи в течение 3 месяцев с даты проведения инвентаризации.

В бухгалтерском учете ООО «Актив» должны быть сделаны записи (табл. 2).

Таблица 2

Бухгалтерские записи по учету недостачи основного средства

Дата	Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
28 марта	Счет, товарная накладная	Приобретен ноутбук	41 949	08.4	60
28 марта	Счет-фактура	Отражен НДС	7 551	19	60
28 марта	Акт о приеме-передаче объектов основных средств	Ноутбук введен в эксплуатацию	41 949	01	08.4
31 марта	Счет-фактура, формирование записей книги покупок	Принятый НДС по поступившему основному средству поставлен к вычету	7 551	68	19
16 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	Списана первоначальная стоимость ноутбука, при проведении инвентаризации которого обнаружена его недостача	41 949	01.выб	01
16 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	Списана сумма накопленной амортизации по ноутбуку	8 162	02	01.выб
16 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	Списана остаточная стоимость ноутбука	33 787	94	01.выб
16 нояб.	Расчет. Формирование записей книги продаж	Восстановлен НДС, ранее принятый к вычету, пропорционально остаточной стоимости	6 082	19	68
16 нояб.	Расчет	Восстановленная сумма НДС списана на виновное лицо	6 082	94	19
16 нояб.	Приказ руководителя. Акт о результатах инвентаризации.	Выявленная недостача ноутбука списана на виновное лицо	39 869	73.2	94
16 нояб.	Расчет	Списана разница между стоимостью, подлежащей взысканию с материально-ответственного лица, и суммы недостачи основного средства	11 131	73.2	98.4
17 нояб.	Приходный кассовый ордер	Виновным лицом погашена часть суммы недостачи	17 000	50	73.2
30 нояб.	Расчет	Списанная разница включена в доходы отчетного периода пропорционально сумме погашенной недостачи	3 710,33	98.4	91.1

Налоговый кодекс не содержит прямых норм относительно обязанности восстановления НДС при недостатке. Перечень ситуаций обязательного восстановления НДС перечислен в ст. 170 НК, и в нем не указаны операции по недостатке. Таким образом, организация самостоятельно принимает решение о восстановлении НДС при недостатке.

С учетом практического опыта при налоговых проверках налоговые органы все же требуют восстанавливать НДС к уплате. В письме от 31.07.06 г. № 03-04-11/132 Минфин поддерживает ФНС. В указанном письме разъяснено следующее: в связи с тем, что выбывшие в результате недостачи товарно-материальные ценности при осуществлении операций, облагаемых НДС, не использовались, суммы этого налога, ранее принятые к вычету по таким товарно-материальным ценностям, необходимо восстановить. При этом указанное восстановление сумм налога должно производиться в том налоговом периоде, в котором недостающие товарно-материальные ценности списываются с учета.

В письме от 1 ноября 2007 г. № 03-07-15/175 Минфин отмечает, что суммы налога, ранее правомерно принятые к вычету по имуществу, необходимо восстановить. При этом восстановление следует производить в том налоговом периоде, в котором недостающее имущество списывается с учета в установленном порядке. По амортизируемому имуществу восстановлению подлежат суммы налога в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости имущества без учета переоценки.

При установлении виновника недостачи восстановленная сумма НДС списывается на виновное лицо, в ином случае – в состав прочих расходов организации.

Также отметим, что с 1 января 2014 г. сумма налога исчисляется в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а сумма налога 50 копеек и более округляется до полного рубля. Изменения в п. 6 ст. 52 НК введены Федеральным законом от 23.07.2013 № 248-ФЗ.

2.2. Инвентаризация нематериальных активов, результатов исследований и разработок и поисковых активов

В отличие от основных средств нематериальные активы, наверное, можно отнести к активам с низким уровнем риска утраты, хотя бы в силу их нематериальности. Тем не менее, главное, что должно быть установлено при проведении инвентаризации нематериальных активов – это наличие правоустанавливающих документов. В этом и состоит основная особенность проведения инвентаризации нематериальных активов: то есть проверяется не факт наличия актива (который в силу его нематериальности проверить достаточно сложно), а материальный носитель, позволяющий установить (подтвердить) наличие прав на соответствующий объект.

Таким образом, при инвентаризации, которая, по сути своей, является методом фактического контроля, проверке подлежат именно документы, но не бухгалтерские документы, на основании которых нематериальные активы при-

нимаются к учету, а именно правоустанавливающие документы, в том числе проверяется:

1) наличие надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих существование нематериального актива;

2) наличие надлежащим образом оформленных документов, устанавливающих исключительное право на актив;

3) наличие в случаях, предусмотренных законодательством РФ, надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих:

– исключительное право на актив (патентов, свидетельств, других охранных документов, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, документов, подтверждающих переход исключительного права без договора);

– исключительные права на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау).

Следует проверить факт действительного использования объектов нематериальных активов в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд организации. Важность данного направления проверки объясняется тем, что если объекты нематериальных активов в указанных целях не используются и не выявлено реальное намерение их использовать, то такие объекты подлежат списанию с бухгалтерского учета или продаже.

Выявленные при инвентаризации не учтенные ранее нематериальные активы (что естественно очень слабо вероятно) приходят на баланс записью по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы». При этом естественно, что определение рыночной стоимости этих объектов – это отдельная самостоятельная проблема, так как каждый из нематериальных активов уникален, их активный рынок фактически не функционирует, что затрудняет процесс оценки выявленного имущества.

Списание нематериального актива, по которому было выявлено отсутствие у организации правоустанавливающих документов, отражают записью по дебету счета 94 и кредиту счета 04 «Нематериальные активы», на котором предварительно сформировалась остаточная стоимость объектов (по остаточной стоимости). Теоретически, конечно, можно предположить существование виновного лица в выявленных фактах недостачи нематериальных активов. В этом случае суммы выявленных недостач по общему правилу списываются на виновное лицо записью по дебету счета 73 и кредиту счета 94. Однако на практике такая ситуация опять-таки маловероятна. Соответственно, у организации фактически есть три варианта поведения при выявлении недостач нематериальных активов:

– попытаться восстановить правоустанавливающие документы, чтобы уже с полным правом признать соответствующие права нематериальными активами;

– списать недостачи по нематериальным активам на финансовые результаты, то есть отнести их в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие расходы»;

– признать, что ранее при отражении в учете нематериальных активов была допущена ошибка, которую необходимо исправить в соответствии с требованиями ПБУ 22/2010 в зависимости от периода выявления этой ошибки и ее существенности.

В отношении нематериальных активов, особенно нематериальных активов, срок полезного использования которых определить невозможно, необходимо осуществить еще одну процедуру при проведении инвентаризации. Ведь в соответствии с п. 22 ПБУ 14/2007 нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности. Сразу заметим, что применение положений МСФО (в частности, IAS 36) в отношении обесценения нематериальных активов гораздо сложнее, нежели в отношении основных средств, опять-таки в силу нематериальности актива. Следовательно, при проведении инвентаризации следует проверить, а не возникли ли по активам какие-либо индикаторы, свидетельствующие об их обесценении, и если соответствующие факты будут выявлены, то необходимо проверить, были ли применены в бухгалтерском учете процедуры обесценения активов. Здесь заметим, что обесценение – это достаточно новая процедура для российского бухгалтерского учета и пока у организаций нет большого опыта в части выявления индикаторов возможного обесценения. И именно инвентаризационная комиссия должна здесь предоставить обоснованный взгляд со стороны на условия использования объекта, нет ли причин для проведения процедур обесценения. Если соответствующие индикаторы были выявлены, то целесообразно рассмотреть порядок определения возмещаемой стоимости этих активов. Также при осуществлении контрольных процедур в отношении нематериальных активов, особенно с неопределенным ранее сроком полезного использования, целесообразно проверить, а не возникли ли новые факты, позволяющие более точно установить этот срок.

Во многом в аналогичном порядке осуществляется инвентаризация результатов исследований и разработок, представление информации по которым в отчетности обособленно предусмотрено приказом № 66н. При инвентаризации главное убедиться в том, что капитализированные суммы затрат по конкретным видам НИОКР должны применяться для извлечения организацией экономических выгод. Поскольку соответствующие объекты также учитываются на счете 04, то при выявлении фактов необоснованной капитализации расходов на НИОКР они должны быть списаны аналогично списанию нематериальных активов при выявлении фактов их недостатков. При этом существование виновных лиц в данном случае также маловероятно.

Проведение инвентаризации поисковых активов в организациях, осуществляющих затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых, зависит от того, к какому виду (материальные или нематериальные поисковые активы) они относятся. Поскольку к материальным поисковым активам относятся используемые в процессе освоения природных ресурсов сооружения (система трубопроводов и т.д.), оборудование (специализированные буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и т.д.), транспортные средства, то фактически инвентаризация данных объектов

должна проводиться аналогично тому, как проводится инвентаризация основных средств, с акцентированием внимания на проверке оснований, по которым данные объекты могут быть включены именно в группу поисковых активов.

К нематериальным поисковым активам относятся:

- право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии;
- информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований;
- результаты разведочного бурения;
- результаты отбора образцов;
- иная геологическая информация о недрах;
- оценка коммерческой целесообразности добычи.

Поскольку в большинстве случаев речь опять-таки идет об активах в виде прав, то соответственно в отношении этих объектов целесообразно применять процедуры проверки, предусмотренные в отношении нематериальных активов. При этом основное внимание следует уделить перспективам использования соответствующей информации.

Кроме того, при наличии признаков обесценения (п. 19 ПБУ 24/2011) поисковые активы также как и нематериальные активы подлежат обязательной проверке на обесценение. Для этого определяют их возмещаемую стоимость. Она представляет собой приведенную (дисконтированную) стоимость будущих денежных потоков, которые предположительно будут получены от актива (группы активов) в результате его (их) продажи или успешной разработки месторождения. При этом обесценение рассматривается по правилам Международных стандартов финансовой отчетности, в частности, IAS 36 «Обесценение активов», а также процедур, предусмотренных IFRS 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (на территории России стандарты введены приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н). Отдельно следует иметь в виду, что проверка на обесценение производится в обязательном порядке при подтверждении коммерческой целесообразности добычи.

Также следует проверить, не возникли ли по каждому из признанных поисковых активов в отношении определенного участка недр, обстоятельства, которые ведут к необходимости списания соответствующей капитализированной суммы, а именно обстоятельства:

- подтверждение коммерческой целесообразности добычи;
- признание добычи полезных ископаемых на нем бесперспективной.

При возникновении обстоятельств первого вида поисковые активы переводятся в состав основных средств, нематериальных или иных активов по остаточной стоимости (фактическим затратам с учетом осуществленных переоценок за вычетом накопленных амортизации и обесценения). При этом материальные поисковые активы, как правило, переводятся в состав основных средств, нематериальные поисковые активы – в состав нематериальных активов организации.

Если добыча полезных ископаемых на участке недр признана бесперспективной, то поисковые активы, относящиеся к данному участку недр, списыва-

ются с отнесением доходов и расходов от списания на финансовые результаты организации. Однако если конкретные поисковые активы при этом продолжают использоваться в деятельности организации, их следует перевести в состав основных средств, нематериальных и иных активов (включая поисковые активы, предназначенные для использования на других участках недр), а соответственно и проверять как основные средства и нематериальные активы.

Пример 3. При проведении инвентаризации было обнаружено отсутствие правоустанавливающих документов на товарный знак продукции собственного производства. Виновное лицо не установлено. На учете товарный знак числится на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости в сумме 120 000 р., сумма накопленной амортизации на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» составляет 37 000 р. Организация принимает решение списать стоимость товарного знака с учета в связи с ребрендингом производимого продукта.

В бухгалтерском учете организации формируются записи (табл. 3).

Таблица 3

Бухгалтерские записи по учету недостачи нематериального актива

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Акт о результатах инвентаризации	Списана сумма накопленной амортизации по товарному знаку, недостача которого выявлена при проведении инвентаризации	37 000	05	04
Акт о результатах инвентаризации	Списана остаточная стоимость нематериального актива	83 000	94	04
Приказ руководителя. Акт о результатах инвентаризации.	Выявленная недостача нематериального актива списана в состав прочих расходов	83 000	91.2	94

Пример 4. Организацией-пользователем недр проведена инвентаризация и выявлены неучтенные расходы на создание геолого-гидродинамической модели на стадии изучения месторождения в сумме 178 600 р. Модель является самостоятельным объектом использования для целей недропользования, не включается в стоимость лицензии на право пользования недрами, а учитывается в качестве отдельного внеоборотного актива на счете 04 «Нематериальные активы».

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи (табл. 4).

Таблица 4

Бухгалтерские записи по учету излишков нематериальных активов

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Акт о результатах инвентаризации	Отражен неучтенный нематериальный актив	178 600	04	91.1

Пример 5. Изменим условия примера 4. Геолого-гидродинамическая модель, используемая на стадии изучения месторождения, включена в стоимость лицензии на право пользования недрами и, соответственно, включена в стоимость нематериального поискового актива.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи (табл. 5).

Таблица 5

Бухгалтерские записи по учету излишков нематериальных активов

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Акт о результатах инвентаризации	Отражен неучтенный нематериальный поисковый актив	178 600	08.НПА	91.1

В последующем после утверждения результатов инвентаризации должна быть изменена первоначальная стоимость нематериального актива, сформированная на основе нематериального поискового актива, в случае если последний уже принят к учету. То есть фактически речь также должна идти об исправлении ошибки.

2.3. Инвентаризация финансовых вложений и отложенных налоговых активов

Инвентаризация финансовых вложений – это, пожалуй, наименее разработанный из всех участков инвентаризационной работы в РФ. Связано это с тем, что финансовый рынок в России все еще находится в стадии становления, многие организации лишь осваивают отдельные операции с финансовыми вложениями. И если порядок учета акций, облигаций и векселей более менее сформировался, то методика учета более сложных финансовых инструментов все еще находится в стадии разработки.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг, особенно в том случае, если по данным финансовым вложениям существует развитый вторичный рынок;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета, в т.ч. и по бездокументарным ценным бумагам, для чего необходимо истребовать дополнительную информацию от субъектов, ведущих реестры владельцев);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится, как правило, одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе организации, поскольку хранятся соответствующие активы именно в этом помещении, а соответственно ответственность за их сохранность возложена на кассира. Но теоретически ответственным лицом за финансовые вложения может

быть и другой субъект, вплоть до финансового директора и даже генерального директора организации.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в инвентаризационной описи названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости финансовых вложений, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги при составлении сличительной ведомости сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

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

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

Определенные особенности есть и при проведении инвентаризации конкретных видов финансовых вложений. Например, по долговым ценным бумагам и предоставленным займам дополнительно при инвентаризации целесообразно оценить факты, используемые при их оценке по дисконтированной стоимости, в частности, о способах дисконтирования, используемых при оценке, правильности применения процедур дисконтирования.

Особое внимание при инвентаризации целесообразно уделить проверке фактов, которые свидетельствуют о необходимости создания резерва под обесценение финансовых вложений с указанием конкретного вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году и признанного прочим доходом отчетного периода, сумм, использованных в отчетном году. То есть параллельно с проверкой наличия финансовых вложений, необходимо проверить их «состояние».

Здесь нам хотелось бы обратить внимание, что многие организации вообще не учитывают то обстоятельство, что ПБУ 19/02 фактически не предоставляет права выбора, формировать резерв под обесценение финансовых вложений или нет. Ряд компаний в своей учетной политике прописывают, что резерв под обесценение финансовых вложений они не формируют¹. Однако п. 38 ПБУ 19/02 определено, что в случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений, данная проверка производится по всем финансовым вложениям организации, по которым наблюдаются признаки их обесценения.

В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной

¹ Семенова Д.О. Вопросы оценки финансовых вложений / Д.О. Семенова // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. – 2009. – № 6 [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе прочих расходов), а в бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение, то есть в оценке-нетто.

В соответствии с требованиями ПБУ 19/02 проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения, что и целесообразно совершить при проведении инвентаризации, которая в данном случае выступит не только как контрольная процедура, но и как элемент метода бухгалтерского учета, позволяющий отразить в учете информацию об объекте в том случае, когда обычным методом документации это сделать затруднительно. Правда желательно, чтобы организация производила указанную проверку на отчетную дату, а кроме того организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов указанной проверки стоимости финансовых вложений.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ценные бумаги приходуются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Но при этом особое внимание следует уделить тому, не являются ли соответствующие финансовые вложения именными, что накладывает определенные ограничения на порядок их оприходования. Ведь предъявить такие ценные бумаги к погашению в будущем другим субъектом будет практически невозможно.

В принципе, при выявлении излишков финансовых вложений организации можно рекомендовать не торопиться приходовать соответствующие активы, а вначале предпринять определенные усилия по поиску реального собственника ценных бумаг, установить которого в большинстве случаев в принципе достаточно реально.

Недостачи и потери от порчи ценных бумаг списывают с кредита счета 58 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Некомпенсируемые потери ценных бумаг, связанные со стихийными бедствиями, пожарами и т.п., допускается списывать сразу с кредита счета 58 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие расходы», но для обеспечения единообразной практики все-таки и их рекомендуется списывать через счет 94, поскольку снижение курсовой стоимости и недостача соответствующих финансовых вложений – это, по нашему мнению, все-таки принципиально различные факты хозяйственной жизни.

При проведении инвентаризации отложенных налоговых активов (далее – ОНА), прежде всего, следует проверить, а существуют ли у организации еще те активы, в связи с которыми когда-либо возникли разницы, которые привели к формированию в учете сумм отложенных налоговых активов. Таким образом, инвентаризация ОНА должна проводиться в системной связи с инвентаризацией других видов имущества, в том числе основных средств, товарно-материальных ценностей, нематериальных активов, финансовых вложений. В том случае, если при проведении инвентаризации будет выявлено выбытие актива, в связи с которым возник соответствующий отложенный налоговый актив, то

при проведении инвентаризации ОНА следует обратить внимание на необходимость списания соответствующей суммы со счета 09 «Отложенные налоговые активы». Возможно, что при первичном признании отложенного налогового актива по какой-либо операции в отчетном периоде целесообразно подвергнуть инвентаризации те основания, по которым сформировались суммы отложенных налоговых активов. Ведь учет разниц между бухгалтерским и налоговым учетом и последствий этих разниц – это один из самых сложных участков учетной работы, а потому каждое из оснований должно быть дополнительно проверено при проведении инвентаризации. Таким образом, можно констатировать возникновение нового вида инвентаризации – инвентаризация виртуальных активов, то есть тех активов, которые существуют только на бумаге и получены осуществлением определенных расчетных процедур. Тем не менее, мы полагаем, что суммы ОНА вполне попадают именно под категорию активы, поскольку с ними связаны определенные будущие экономические выгоды организации. Ведь впоследствии данные суммы будут прямо списываться на уменьшение налога на прибыль организации записью по дебету счета 68 и кредиту счета 09. Поэтому отложенные налоговые активы должны подлежать инвентаризации.

Пример 6. Согласно акту инвентаризации финансовых вложений и составленной на его основе ведомости учета инвентаризации от 25 декабря выявлен неучтенный вклад по договору инвестиционного товарищества на сумму 50 000 р. Неучтенный доход по результатам инвестиционной деятельности на дату проведения инвентаризации составляет 26 780 р.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи (табл. 6).

Таблица 6

Бухгалтерские записи по учету излишков финансовых вложений

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Акт о результатах инвентаризации	Отражен неучтенный вклад по договору инвестиционного товарищества	50 000	58.ИТ	91.1
Расчет, договор инвестиционного товарищества	Отражен неучтенный доход от инвестиционной деятельности	26 780	76.ИТ	91.1

Пример 7. 15 октября организация приобрела транспортное средство стоимостью 250 000 р., в т. ч. НДС. В учетной политике для целей бухгалтерского учета закреплен способ начисления амортизации – пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг). В налоговом учете предусмотрен линейный способ начисления амортизации. Для целей налогового учета организация установила, что срок полезного использования транспортного средства составляет 137 месяцев. Пробег транспортного средства за октябрь – 800 км., за ноябрь – 1 200 км., за декабрь – 1 300 км., всего предполагаемый пробег – 130 000 км. В декабре в результате проведенной инвентаризации выявлен неучтенный налоговый актив.

В бухгалтерском учете организации сформированы следующие записи (табл. 7).

Таблица 7

Бухгалтерские записи по инвентаризации отложенных налоговых активов

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
В октябре:				
Товарная накладная	Приобретено транспортное средство	211 864	08.4	60
Счет-фактура	Отражен НДС	38 136	19	60
Акт о приеме-передаче объектов основных средств	Транспортное средство принято к учету	211 864	01	08.4
Расчет, формирование записей книги покупок	Принятый НДС по поступившему транспортному средству поставлен к вычету	38 136	68	19
В ноябре:				
Ведомость начисления амортизации	Начислена амортизация по транспортному средству, используемому в управленческих целях	1 956	26	02
Расчет амортизационных отчислений в налоговом учете	Начислена амортизация по транспортному средству в налоговом учете	1 547	26.НУ	02.НУ
В декабре:				
Акт о результатах инвентаризации. Расчет.	Отражен неучтенный отложенный налоговый актив по транспортному средству за ноябрь	81,8	09	68

Пояснения к таблице 7:

Сумма начисленной амортизации за ноябрь в бухгалтерском учете:

$$\sum_{ам} = \frac{211864}{130000} * 1200 = 1956 \text{ р.}$$

Сумма начисленной амортизации за ноябрь в налоговом учете:

$$\sum_{ам} = ПС * N_{ам.мес} = 211864 * 0,73\% = 1547 \text{ р.}$$

Сумма отложенного налогового актива за ноябрь:

$$\sum_{ОНА} = (\sum_{Ам} БУ - \sum_{Ам} НУ) * 20\% = (1956 - 1547) * 20\% = 81,8 \text{ р.}$$

Отложенный налоговый актив погашается после полного начисления амортизации в бухгалтерском учете ежемесячно обратной записью на сумму 20 % от амортизации в налоговом учете.

На этом проведение инвентаризации внеоборотных активов можно считать законченным. При этом мы считаем неоправданным некоторое пренебрежительное отношение к инвентаризации внеоборотных активов на практике, которое работники бухгалтерских служб объясняют тем, что риск и возникновения недостатков в связи именно с внеоборотными активами являются достаточ-

но низкими, в силу определенной заметности самих активов. Отчасти с этим можно согласиться, но если собственно наличие объектов действительно является заметным, то вот их состояние, безусловно, должно быть предметом тщательного изучения.

2.4. Инвентаризация материально-производственных запасов

Инвентаризация материально-производственных запасов – это, безусловно, самый трудоемкий участок инвентаризационной работы в организации, но в то же время – это и самый ответственный участок, поскольку именно по материально-производственным запасам чаще всего и выявляются отклонения фактического наличия ценностей от их наличия по данным бухгалтерского учета. Объясняется это действием целого ряда факторов, среди которых основными, по нашему мнению, являются:

- широкая номенклатура материально-производственных запасов, в том числе наличие в их составе сразу нескольких крупных групп, различных по своей сути (материалы, готовая продукция, товары и т.п.);
- их высокая оборачиваемость, что существенно осложняет контроль за движением соответствующих активов;
- наличие норм естественной убыли по ряду товарно-материальных ценностей;
- объективная трудность в обеспечении необходимых условий для сохранности соответствующих активов, в том числе необходимость больших складских площадей, доступ большого количества людей к соответствующим активам, особенно если речь идет о товарах, которые хранятся в торговых залах самообслуживания;
- необходимость высоких затрат на обеспечение сохранности материально-производственных запасов.

В соответствии с рекомендацией, изложенной в п. 3.16 Методических указаний № 49 инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. 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, опломбируется) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом и/или других материально-ответственных лиц проверяет фактическое наличие материально-производственных запасов 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.

Одна из сложностей при проведении инвентаризации данных активов состоит в том, что параллельно с проведением инвентаризации продолжается движение ценностей в организации, что связано с высокой оборачиваемостью соот-

ветствующих активов. Чтобы избежать проблем с повторным счетом, ложным включением или исключением ценностей из описи, Методические указания рекомендуют, чтобы те товарно-материальные ценности, которые поступают во время проведения инвентаризации, принимались материально-ответственными лицами в обязательном присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходовались по реестру или товарному отчету после инвентаризации. На практике рекомендуется дополнительно пометать соответствующие ценности, которые уже однажды уже прошли процедуру инвентаризации. 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 которую записаны эти ценности.

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

Дополнительные проблемы возникают в связи с тем, что необходимо провести и инвентаризацию товарно-материальных ценностей отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, которая заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах/субсчетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально-ответственных лиц (например, материалы в пути или товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути – расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами, по отгруженным – копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т. д.), по просроченным оплатой документам – с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций – сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации. Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами.

Широкий спектр операций с материально-производственными запасами вызывают и массу особенностей по инвентаризации специфических видов

имущества. Например, свои особенности имеет инвентаризация товарно-материальных ценностей, *переданных в переработку* другой организации, так называемого давальческого сырья. При проверке таких ценностей указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов. При этом естественно, что соответствующие контрольные процедуры должны быть проведены как у давальца, так и у организации, принявшей ценности в переработку.

При проведении проверки *запасных частей* результаты их инвентаризации целесообразно сопоставить с результатами инвентаризации основных средств, чтобы определить, а существуют ли вообще в организации активы, для ремонта которых предназначены соответствующие запасные части. Ведь если основные средства, для ремонта которых ранее приобретались запасные части, уже были списаны, то дальнейшее хранение соответствующих запасных частей также нецелесообразно. То есть инвентаризация должна проводиться не только в карательных целях, целях выявить виновное в недостатке лицо и взыскать с него сумму недостачи, но, по нашему мнению, это мощный инструмент информационного обеспечения менеджмента для принятия важных управленческих решений относительно обеспечения не только сохранности ценностей, но и их полезности для организации.

Большие сложности представляет инвентаризация *сыпучих материалов*. Особенности проведения инвентаризации тех запасов, которые хранятся под открытым небом, уже были описаны нами выше. Но даже применение расчетного метода для определения их количества все равно сопряжено с определенными допущениями. Во-первых, при расчетах, как правило, ориентируются на то, что ценности, которые хранятся навалочным способом, образуют какое-либо правильное геометрическое тело, что, естественно, в большинстве случаев далеко не так. Во-вторых, расчеты объема соответствующих ценностей предполагают наличие определенной точки отсчета в виде плотности складированных таким способом ценностей. Ведь все те, кто хотя бы раз пересыпал, например, цемент из мешка в ведра, отлично знает, что с учетом плотности цемента (взятой по таблицам плотности материалов $3,15 \text{ г/см}^3$) в мешке цемента весом 50 кг должно быть немногим менее 16 литров цемента. Однако реально объем сыпучего цемента естественно оказывается в 2–3 раза больше. Поэтому можно рекомендовать организациям все-таки свести к минимуму использование расчетных процедур при проведении инвентаризации.

При инвентаризации *тар* существуют свои особенности. Выявленная тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.). Перед проверкой порожняя тара должна быть подобрана по видам:

- деревянная (ящик, бочки);
- картонная;
- стеклянная (банки, бутылки);
- металлическая (фляги, барабаны);
- текстильная (мешки).

На тару, пришедшую в негодность, рабочей инвентаризационной комиссией составляется акт с указанием причин и лиц, ответственных за испорченную тару. По таре, которая еще пригодна для дальнейшего использования после устранения небольших неисправностей, также желательно составление отдельной описи.

При проведении инвентаризации *спецодежды и специнструментов* следует учесть, что инвентаризацию необходимо провести как минимум по двум направлениям:

- инвентаризация спецодежды и специнструментов, находящихся на складе организации;
- инвентаризация спецодежды и специнструментов, переданных в эксплуатацию.

Это объясняется тем, что по данным активам будут существовать разные материально-ответственные лица, а, соответственно, и описи в данном случае должны быть различными. Особое внимание при проведении инвентаризации в этом случае следует уделить недопустимости передачи активов от одного материально-ответственного лица другому. Ведь в этом случае установить реальное фактическое количество материальных ценностей будет очень тяжело. Это чисто техническая процедура, которая также может быть решена прикреплением штрих-кода к каждому предмету с уникальной системой кодирования или хотя бы постановкой соответствующих штампов на вещах, которые уже были подвергнуты проверке.

Предметы спецодежды и столового белья, отправленные в стирку и ремонт, должны записываться в инвентаризационную опись на основании накладных или квитанций организаций, осуществляющих эти услуги с обязательной последующей проверкой их при возврате.

С привлечением специалистов, дополнительных средств инструментального контроля и специальных реагентов (или иных химических веществ) необходимо проводить инвентаризацию *химических веществ*, в том числе нефтепродуктов и иных видов топлива на нефтебазах, нефтехранилищах и иных соответствующих организациях. Ведь при проведении инвентаризации необходимо не только проверить собственно наличие ценностей, но и оценить качество материально-производственных запасов.

Некоторые специальные способы предусмотрены и для инвентаризации *драгоценных металлов и камней*. Периодичность проведения инвентаризаций указанного вида имущества следующая:

- два раза в год (по состоянию на 1 января и 1 июля) во всех местах их хранения и использования с проведением технологической зачистки помещений и оборудования при их использовании и обращении, а также в ломе и отходах, образующихся при использовании драгоценных металлов и камней;
- один раз в год драгоценных металлов и камней, содержащихся в покупных комплектующих деталях, изделиях, приборах, инструментах, оборудовании, вооружении, военной и специальной технике, находящихся в эксплуатации, а также размещенных в местах хранения (включая снятые с эксплуатации);

– один раз в год драгоценных металлов в ломе и отходах, предназначенных для аффинажа. При этом под аффинажем драгоценных металлов понимают процесс очистки извлеченных драгоценных металлов от примесей и сопутствующих компонентов, доведение драгоценных металлов до качества, соответствующего государственным стандартам и техническим условиям, действующим на территории РФ, или международным стандартам;

– ежемесячно с полной зачисткой оборудования в гальванических цехах и других аналогичных производствах.

Фактическое наличие драгоценных металлов и камней в изделиях и материалах при инвентаризации определяется путем обязательной проверки наличия этих изделий и материалов, их состояния (в том числе чистоты, пробы и т.п.) и сличения данных бухгалтерского учета и учета материально ответственного лица, а имеющийся лом и растворы драгоценных металлов подвергаются обязательному взвешиванию.

В случае, если наличие драгоценных металлов в составе оборудования проверить невозможно, оно устанавливается по учетным, техническим документам комиссионно.

Выявленные излишки материалов приходуются записью по дебету счета 10 «Материалы» в разрезе соответствующих субсчетов с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы». Недостачи списываются со счета 10 в разрезе соответствующих субсчетов в дебет счета 94 с последующим отнесением либо на виновных лиц, либо списанием за счет норм естественной убыли, либо списанием на финансовые результаты деятельности организации.

Особое внимание при проведении инвентаризации необходимо уделить тем материально-производственным запасам, по которым организацией сформированы резервы под снижение стоимости запасов с использованием счета 14. Целесообразно проверить те факты, которые когда-то ранее привели или в отчетном периоде могут привести к обесценению запасов. При наличии соответствующих фактов создание резерва в бухгалтерском учете является обязательным, аналогично тому, что обязательным является создание резерва под обесценений финансовых вложений.

Инвентаризация *незавершенного производства* зависит от того, к какому виду экономической деятельности относится деятельность хозяйствующего субъекта. Так, при инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо:

– определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и незаконченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;

– определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);

– выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обра-

ботка которых на данном этапе закончена, чтобы их инвентаризация проводилась уже как активов соответствующих видов.

Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания. Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительномонтажным работам – с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

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

Забракованные детали в описи незавершенного производства также не включаются, так как по ним составляются отдельные описи, с обязательным установлением причин брака и виновных лиц.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья (в соответствующих отраслях), в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетным путем в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

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

При этом проверяется:

а) не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом;

б) состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов.

По этим объектам, в частности, необходимо выявить причины и основание для их консервации. Также желательно по соответствующим объектам определить стадию их готовности, оценить целесообразность продолжения/окончания строительства.

Инвентаризация товаров и готовой продукции в целом проводится в порядке, аналогичном инвентаризации материалов. Особое внимание при этом обращается на сроки годности товара, истечение которых должно повлечь за собой списание запасов.

Выявленные излишки готовой продукции и товаров оценивают по рыночной стоимости на дату инвентаризации и включают в состав прочих доходов. При этом дебетуют счета 43 «Готовая продукция» или 41 «Товары», а кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы».

Излишки по пересортице принимаются к учету на счета 43 или 41 с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». То есть первоначальное проведение сумм недостач через счет 94, по нашему мнению, является обязательным. Это возможно только при возникновении излишков/недостач за один и тот же проверяемый период, у одного и того же материально ответственного лица, в отношении ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

Вообще при написании данного пособия, мы еще раз столкнулись с недостатком, который характерен для современных нормативных актов в области регулирования бухгалтерского учета – это отсутствие определений тех фактов хозяйственной жизни, которые регламентируются. Так, например, в Методических указаниях № 49 нет четкого определения пересортицы. А ведь пересортица – это отнюдь не такое понятие, смысл которого очевиден. Конечно, большая часть теоретиков и практиков в общем-то представляют, что пересортица – это одновременная недостача одного сорта и излишек другого сорта продукции одного и того же наименования (позиция изложена в Письме УФНС по г. Москва от 17.02.2010 № 16-15/016379). Однако заметим, что в современных условиях автоматизации никакой пересортицы подобного рода в больших масштабах, по нашему мнению, возникать не должно. Как, например, можно продать покупателю один сорт продукции, если он просит другой? Разве это не является нарушением и складского учета, и чисто бухгалтерской ошибкой. Ведь сигнал об этом должен поступить именно в момент факта реализации.

Более того, по нашему мнению, это в любом случае отклонение, а, соответственно, по всем фактам выявленной пересортицы материально ответственные лица должны представить инвентаризационной комиссии подробные объяснения. После этого с учетом объяснений материально-ответственных лиц предложения о зачете выявленных расхождений фактического наличия запасов и данных бухучета представляются на рассмотрение руководителю фирмы, и только руководитель должен принять окончательное решение о возможности осуществления зачета.

При этом возможна ситуация, когда стоимость недостающих ценностей выше, нежели тех, которые находятся в излишке. В этом случае после зачета пересортицы разница в ценах должна быть взыскана с материально ответственного лица. Также заметим, что в налоговом учете такое понятие, как пересортица, отсутствует. Поэтому стоимость недостач в налоговом учете обязательно должна быть списана, а излишки – оприходованы. Какие-либо зачеты между этими показателями в налоговом учете недопустимы.

Выявленные недостачи, потери, хищения готовой продукции и товаров списывают по учетным ценам с кредита счетов 43 и 41 в дебет счета 94, а далее в соответствии с общим порядком урегулирование разниц, выявленных в результате инвентаризации, то есть отнесением на виновных лиц, списанием за счет норм естественной убыли и списанием за счет финансовых результатов, например, дебет счета 20 «Основное производство» (23, 25, 26, 44) кредит счета 94 – списана недостача готовой продукции/товаров в пределах норм естественной убыли.

Отметим, что нормы естественной убыли могут применяться лишь при выявлении в ходе инвентаризации фактических недостач. Списывать активы просто исходя лишь из норм убыли без проверки их фактического наличия нельзя, хотя

бы в силу того обстоятельства, что в результате различных условий хранения размеры естественной убыли все-таки могут отличаться в разных организациях.

Недостача может быть выявлена при приемке имущества, которое фактически поступило в компанию от поставщика, но еще не было принято фирмой (то есть оприходовано). Порядок учета недостач в этой ситуации установлен пп. 58–61 и п. 234 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. При этом заметим, что с учетом отдельных нюансов налогообложения однозначно в интересах организации осуществлять проверку полученных ценностей по количеству и качеству непосредственно при их получении до оприходования соответствующих объектов, поскольку при возврате уже оприходованных ценностей в связи с наличием претензий по качеству возникнут определенные сложности с налогообложением, особенно в том случае, когда поставщик и покупатель находятся на разных налоговых режимах. Ведь в данном случае возврат товара должен сопровождаться выставлением счета-фактуры (а не выставлением корректировочного документа, как это могло бы быть в случае, если ценности не были приняты к учету покупателем), а соответственно, если бывший покупатель использует какой-либо специальный налоговый режим, то с оформлением данного документа могут быть трудности (Письмо Минфина от 13.04.12 № 03-07-09/34). Правда, если покупатель не является плательщиком НДС, и не может выставить счет-фактуру при возврате товара, то тогда, по мнению Минфина, продавец должен оформить корректировочный счет-фактуру (письмо Минфина от 16.05.12 № 03-07-09/56). Тем не менее, во избежание подобных споров можно рекомендовать более тщательно осуществлять именно первичное оприходование ценностей.

В бухгалтерском учете отражается стоимость лишь фактически полученных ценностей. Сумма недостачи в пределах норм естественной убыли, возникшей при транспортировке или хранении товаров, считается расходом покупателя. Ее отражают по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» с последующим списание на затраты на производство. Сверхнормативную недостачу учитывают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по претензиям» и кредиту счета 60. Таким образом, вне зависимости от выявления факта недостачи компания должна отразить задолженность перед поставщиком в полной сумме, указанной в товаросопроводительных документах. После признания сверхнормативной недостачи поставщиком счет 76 кредитуется в корреспонденции со счетом 60 (если ценности оплачены не были) или счетами учета денежных средств 50 (51, 52) (если ценности оплачены были, но поставщик вернул средства, приходящиеся на сверхнормативную недостачу).

Особое внимание при инвентаризации необходимо уделять качеству товаров и готовой продукции. При этом в последние годы Минфин несколько раз менял свою позицию по вопросу списания некачественного товара. Во-первых, следует заметить, что в случае поставки некачественного товара, покупатель вправе в одностороннем порядке отказаться от него и потребовать возврата всей ранее уплаченной денежной суммы.

Авторы соответствующего письма полагают, что договор купли-продажи считается прекращенным с момента отказа покупателя от его исполнения и требования возврата уплаченной денежной суммы. Доходы и расходы, связанные с возвратом товара, продавец должен отразить в том периоде, в котором договор был расторгнут. Оплату, возвращенную покупателю за поставленный некачественный товар следует учитывать на основании пп. 1 п. 2 ст. 265 НК в составе внереализационных расходов как убытки прошлых налоговых периодов. Стоимость возвращенного покупателем товара – в составе внереализационных доходов, как доходы прошлых лет (п. 10 ст. 250 НК РФ). При этом товар, возвращенный продавцу покупателем, принимается к учету по стоимости, по которой он учитывался на дату продажи (письмо Минфина от 16.06.11 № 03-03-06/1/351). Это достаточно важное замечание, особенно в условиях, когда возврат ранее принятого на учет товара нередко предлагается признавать обратной реализацией, которая может осуществляться и по иным ценам.

Иное дело, когда товар был принят на учет, но пока он хранился в организации, срок годности товара истек. Вплоть до 2011 года позиция Минфина по вопросу списания такого товара для целей налогового учета была предельно жесткой. Стоимость списанных устаревших товаров нельзя учесть в расходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Более того, НДС, ранее принятый к вычету по указанным товарам, необходимо было восстановить (письмо Минфина от 07.06.11 № 03-03-06/1/332).

Можно привести и еще одно письмо, подтверждающее подобную позицию Минфина. Организация не может учесть в расходах затраты на приобретение и утилизацию товаров с истекшим сроком годности, так как такие затраты не соответствуют критериям ст. 252 НК РФ, а значит, не подлежат списанию (письмо Минфина от 14.06.11 № 03-03-06/1/342). Но данный вывод не распространялся на случаи, когда налогоплательщик в силу закона должен утилизировать просроченные товары (например, расходы на утилизацию хлебобулочных изделий с истекшим сроком годности, поскольку по закону поставщик обязан выкупить и уничтожить такие товары) (письмо Минфина от 04.02.10 № 03-03-06/4/8).

Однако в 2012 году позиция чиновников Минфина по данному вопросу смягчилась. Письмо Минфина России от 10.09.2012 № 03-03-06/1/477 гласит, что если срок годности продовольственного сырья истек, то расходы на его утилизацию, а также его стоимость могут учитываться для целей налогообложения прибыли при соблюдении определенных условий:

- обязанность налогоплательщика по уничтожению конкретных категорий пищевых продуктов предусмотрена законодательством;
- расходы понесены в рамках предпринимательской деятельности и документально подтверждены.

Также заметим, что перечень товаров, которые по истечении срока годности считаются непригодными для использования по назначению, утвержден Постановлением Правительства РФ от 16.06.1997 № 720.

В ходе инвентаризации может быть выявлена недостача имущества, числящегося на забалансовом учете компании. Например, может быть обнаружена недостача арендованных основных средств, ценностей, принятых на ответст-

венное хранение, материалов, полученных для дальнейшей переработки, товаров, поступивших для дальнейшей продажи на комиссионных началах и т.д. Независимо от наличия не полного набора отношений собственности, которые могут быть реализованы организацией в отношении соответствующих объектов, порядок урегулирования разниц, выявленных при инвентаризации во многом тот же. Однако на первом этапе стоимость недостающих ценностей списывают с забалансового учета, но поскольку забалансовый счет не может корреспондировать с каким-либо балансовым счетом, то списание производится просто записью по кредиту соответствующего забалансового счета. Одновременно выявляются лица, виновные в недостатке. Если они найдены, с них взыскивается сумма, равная рыночной цене недостающего имущества. Полученные средства учитывают в качестве прочих доходов фирмы, начисление которых отражается записью по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы». В дальнейшем организация должна будет возместить потери соответствующих ценностей их собственнику, в результате чего у нее возникнут прочие расходы.

Рассмотрим бухгалтерские записи по учету результатов инвентаризации материально-производственных запасов.

Пример 8. Организация при приемке материалов от поставщика выявила их недостачу. Общая стоимость материалов, согласно договора с поставщиком, составляет 430 000 р., в т. ч. НДС. Из них стоимость недостающих материалов – 59 130 р. без НДС (в том числе недостача в пределах норм естественной убыли – 3 220 р.). Сумма транспортно-заготовительных расходов включена в стоимость материалов и отдельно не учитывается. На стоимость недостающих материалов сверх норм естественной убыли поставщику направлена претензия, на основании которой поставщик уменьшил задолженность покупателя на предъявленную сумму.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи (табл. 8).

Таблица 8

Бухгалтерские записи по учету недостачи материалов в пределах и сверх норм естественной убыли при приеме от поставщика

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Товарная накладная	Отражены в учете фактически поступившие материалы	305 277	10.1	60
Счет-фактура	Отражен НДС по приобретенным ценностям, подлежащий уплате поставщику	54 950	19	60
Расчет, формирование записей книги покупок	Принятый НДС по фактически поступившим материалам предъявлен к вычету	54 950	68	19
Расчет	Отражена недостача материалов, возникшая при транспортировке, в пределах норм естественной убыли	3 220	94	60
Расчет	Включена в затраты текущего периода сумма недостачи материалов	3 220	20	94

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
	в пределах норм естественной убыли			
Расчет бухгалтерии. Претензионное письмо поставщику	Отнесены фактические потери материалов сверх норм на расчеты с поставщиком по претензии	55 910	76.2	60
Расчет бухгалтерии. Претензионное письмо поставщику	В сумму претензии включен НДС, относящийся ко всей сумме выявленной недостачи материалов	10 643	76.2	60
Расчет бухгалтерии. Претензионное письмо поставщику	Кредиторская задолженность перед поставщиком за материалы уменьшена на сумму выявленной недостачи сверх норм естественной убыли и суммы НДС по недостаче	66 553	60	76.2
Выписка из расчетного счета. Платежное поручение	Оплачено поставщику за поступившие материалы	370 870	60	51

Пример 9. Изменим условия примера 8. В случае если поставщик претензию не признает, указав, например, причины, что при сдаче материалов к перевозке в товарно-транспортных документах не были указаны его особые свойства, требующие особых мер предосторожности для сохранения груза, то организация вправе подать иск в суд. Если решением суда будет отказано в удовлетворении исковых требований, то в бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие записи (табл. 9).

Таблица 9

Бухгалтерские записи по учету претензии поставщику, выставленной по недостаче материалов сверх норм естественной убыли

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Расчет. Претензионное письмо поставщику	Отнесены фактические потери материалов сверх норм на расчеты с поставщиком по претензии	55 910	76.2	60
Расчет. Претензионное письмо поставщику	В сумму претензии включен НДС, относящийся ко всей сумме выявленной недостачи материалов	10 643	76.2	19
Решение суда	Отражено списание суммы предъявленной поставщику претензии при отказе судом во взыскании	66 553	94	76.2
Бухгалтерская справка	Недостача материалов по сумме претензии включена в прочие расходы	66 553	91.2	94

Пример 10. В процессе инвентаризации были выявлены излишки белой алкидной эмали пф-115 фасовкой 12 кг по цене 110 р./кг. Одновременно выявлена недостача белой алкидной эмали пф-115 фасовкой 12 кг по цене 95 р./кг. Эмаль является товаром торговой организации. Излишки/недостача были выявлены за один и тот же проверяемый период, у одного и того же материально ответственного лица.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи (табл. 10).

Таблица 10

Бухгалтерские записи по учету пересортицы товаров

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Акт о результатах инвентаризации	Отражены в учете излишки белой эмали в результате пересортицы	1 140	41	94
Акт о результатах инвентаризации	Отражена в учете недостача белой эмали в результате пересортицы	1 140	94	41
Акт о результатах инвентаризации. Расчет	Приняты к учету оставшиеся излишки эмали белой	180	41	91.1

Пример 11. Изменим условия примера 10. В процессе инвентаризации были выявлены излишки белой алкидной эмали пф-115 фасовкой 12 кг по цене 110 р./кг. Одновременно выявлена недостача белой алкидной эмали пф-115 фасовкой 12 кг по цене 115 р./кг.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи (табл. 11).

Таблица 11

Бухгалтерские записи по учету пересортицы товаров

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Акт о результатах инвентаризации	Отражены в учете излишки белой эмали в результате пересортицы	1 320	41	94
Акт о результатах инвентаризации	Отражена в учете недостача белой эмали в результате пересортицы	1 380	94	41
Акт о результатах инвентаризации. Приказ руководителя. Расчет	Списана разница в ценах по выявленной недостаче за счет материально ответственного лица	60	73.2	94
Заявление работника об удержании	Удержана из заработной платы работника сумма недостачи	60	70	73.2

Пример 12. В процессе инвентаризации были выявлены излишки готовой продукции на сумму 6 500 р., обнаружена недостача сыпучих материалов на сумму 7 000 р., из них в пределах норм естественной убыли – 300 р. Выявлено виновное лицо по недостаче материалов сверх норм естественной убыли на сумму 2 000 р., на оставшуюся сумму по решению следственных органов виновник не установлен. Виновное лицо погашает недостачу по рыночной стоимости – 2 600 р. внесением денежных средств в кассу.

Результаты инвентаризации бухгалтер должен отразить бухгалтерскими записями (табл. 12).

Таблица 12

Бухгалтерские записи по учету результатов инвентаризации сыпучих материалов и готовой продукции

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Акт о результатах инвентаризации	Отражены в учете излишки готовой продукции	6 500	43	91.1
Акт о результатах инвентаризации	Отражена недостача сыпучих материалов	7 000	94	10.1
Расчет	Включена в затраты текущего периода сумма недостачи материалов в пределах норм естественной убыли	300	20	94
Приказ руководителя. Расчет	Недостача материалов сверх норм естественной убыли отнесена на виновное лицо	2 000	73.2	94
Бухгалтерская справка	Недостача материалов, виновники которой не установлены, включена в состав прочих расходов	4 700	91.2	94
Расчет	Списана разница между стоимостью, подлежащей взысканию с материально-ответственного лица, и суммы недостачи материалов	600	73.2	98.4
Приходный ордер	Виновным лицом погашена сумма недостачи	2 600	50	73.2
Расчет	Списанная разница включена в доходы отчетного периода пропорционально сумме полностью погашенной недостачи	2 600	98.4	91.1
Расчет	Выявлен финансовый результат отчетного периода (прибыль от прочей деятельности)	4 400	91.9	99

Таким образом, нами рассмотрены некоторые особенности учета инвентаризации материально-производственных запасов. Следует заметить, что, наверное, инвентаризация именно материально-производственных запасов – это самый трудоемкий этап инвентаризационной работы, особенно в организациях с широкой номенклатурой подобных ценностей и их большим количеством. В этих условиях применение технологий штрих-кодирования является более чем оправданным.

Также заметим, что руководствуясь принципом, что болезнь легче предотвратить, чем лечить, можно рекомендовать организациям использование дополнительных мер, косвенным образом направленных на поддержание сохранности материально-производственных запасов. Например, установление камер видеонаблюдения на складах и в других местах массового хранения ценностей является достаточно эффективной превентивной мерой в части борьбы с недостачами. Ведь зная, что факт выноса ценностей может быть зафиксирован видеокамерой, уже не каждый кладовщик решит совершить подобное противоправное действие.

2.5. Инвентаризация денежных средств, денежных документов, документов строгой отчетности и расчетов

Наверное, инвентаризация денежных средств – это один из наиболее простых участков инвентаризации. Инвентаризация денежных средств, находящихся на счетах в банках, вообще фактически проводится в полуавтоматическом режиме, ведь она, по сути, представляет из себя сверку остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах в коммерческих банках с данными бухгалтерского учета организации, что проще всего сделать по данным, содержащимся в выписках банков. Поэтому при получении каждой выписки банка необходимо проверить, а правомерно ли было движение денежных средств по банковским счетам по каждой из операций, отраженных в выписке. И пусть при этом может не создаваться инвентаризационная комиссия, а проверка будет осуществляться каким-либо одним лицом, тем не менее, налицо, в общем-то, все действия, свойственные инвентаризации.

До 2012 года инвентаризация кассы проводилась в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в РФ, который достаточно подробно регламентировал эту процедуру. Данный документ утратил силу. С 1 января 2012 года на смену ему пришло Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ. Необходимо заметить, что в этом документе порядку инвентаризации кассы посвящено гораздо меньше внимания, чем ранее. По сути, это лишь п. 1.11, где говорится, что мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия денежных средств определяются юридическим лицом. Следовательно, теперь устанавливать регламент проведения инвентаризации кассы необходимо каждой организации самостоятельно. Основные процедуры следует предусмотреть в учетной политике. Можно разработать самостоятельное положение о кассовых операциях организации. При этом, с учетом риска злоупотреблений с наличными денежными средствами, в организации необходимо проводить не только обязательные инвентаризации, но и внезапные инвентаризации кассы. Естественно, что все те положения, которые ранее были прописаны в порядке ведения кассовых операций, можно предусмотреть и во внутреннем Положении организации.

При подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты, талоны на приобретение топлива и др.). Но при этом особое внимание нам хотелось бы обратить на то, что необходимо не просто проанализировать количество денежных средств в кассе, но и оценить подлинность банкнот. Естественно, что желательно делать этот при каждом поступлении наличных денежных средств в кассу, но, тем не менее, соответствующую проверку целесообразно сделать и при проведении инвентаризации, ведь доступ к денежным средствам, хранящимся в кассе, есть

у кассира, а риск совершения противоправных действий с наличными деньгами, наверное, является максимальным.

В настоящее время имеется большое количество устройств, позволяющих автоматизировать как процесс пересчета денежной наличности, так и проверку ее подлинности. Наличие такого рода устройств обеспечит реализацию двух функций учета – контрольную и функцию обеспечения сохранности собственности.

Основными документами, которые необходимо изучить при инвентаризации кассы, являются: кассовая книга, отчеты кассира, приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, оправдательные документы к кассовым документам и другие документы. То есть фактически в данном случае речь идет опять-таки не только о фактической, но и документальной проверке. При этом не просто проверяется наличие кассовых документов, но и то, каким образом они оформлены. Например, выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере, считается недостатком и взыскивается с кассира. Поэтому при проверке необходимо обращать внимание на заполнение всех реквизитов в документах.

При проверке кассовой книги необходимо установить соблюдение следующих требований:

- правильность подсчета итогов страниц книги и переноса сумм остатков наличных денег с одной страницы на другую;

- кассовая книга должна быть пронумерована, пронумерована и опечатана.

Кроме перечисленного, в ходе инвентаризации кассы необходимо проконтролировать соблюдение в организации кассовой дисциплины, в том числе:

- установлен ли лимит остатка наличных денежных средств в кассе и не было ли случаев превышения указанного лимита;

- не было ли случаев превышения лимита расчета наличными денежными средствами;

- существуют ли факты несоответствия даты в расходных кассовых ордерах и даты фактической выдачи денежных средств;

- подтверждены ли заявления подотчетных лиц выдачи средств им под отчет;

- правильность корреспонденции счетов по кассовым документам;

- своевременность депонирования невыплаченных сумм заработной платы.

Следует также проверить, заключен ли договор с кассиром о полной материальной ответственности и оснащено ли помещение кассы необходимыми средствами по обеспечению сохранности денежных средств (техническое укрепление и охранно-пожарная сигнализация), где хранятся дубликаты ключей от сейфов (при этом ключи должны храниться в опечатанных пакетах только у руководителя организации). Ведь в противном случае даже при выявлении фактов недостач взыскание сумм материального ущерба с виновного лица может быть затруднено, поскольку руководством не были обеспечены условия, гарантирующие исполнением материально-ответственным лицом своих обязанностей, что является достаточным основанием для отказа во взыскании сумм.

При выявлении излишка наличных денежных средств он приходится по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет

«Прочие доходы». Недостача денежных средств сначала списывается на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 50 «Касса», а затем распределяется с учетом способа погашения этой недостачи, хотя в данном случае направление списания, как правило, только одно - взыскание сумм недостач с кассира за исключением того случая, когда будет доказано, что недостача очевидно явилась следствием противоправных действий третьих лиц.

Пример 13. На основании приказа № 15 от 21 января проведена внезапная инвентаризация денежных средств в кассе ООО «Вектор» в этот же день. По результатам проверки члены комиссии выявили, что по данным бухгалтерского учета на момент инвентаризации в кассе должно быть 34 500 р. наличными средствами и денежных документов (ж/д билеты) на сумму 5 600 р. Фактическое наличие составило 33 700 р., в том числе денежных документов на сумму 2 800 р. С кассиром заключен договор полной материальной ответственности. Руководитель ООО «Вектор» распорядился о взыскании недостачи с виновника и кассир полностью погасил задолженность, вернув ж/д билет и наличные деньги.

Результаты инвентаризации отражаются в учете записями (табл. 13).

Инвентаризация денежных средств в пути производится путем сверки числящихся сумм на счетах бухгалтерского учета с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т.п.

Инвентаризация бланков строгой отчетности предполагает не только их физический пересчет, но и проверку правильности оформления бланков. При этом каждый экземпляр бланка должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) сведения об утверждении формы бланка;
- б) наименование, шестизначный номер и серия;
- в) код формы бланка;
- г) наименование и код организации или индивидуального предпринимателя, выдавших бланк;
- д) идентификационный номер налогоплательщика;
- е) вид услуг;
- ж) единицу измерения оказания услуг;
- з) стоимость услуги в денежном выражении, в том числе размер платы, осуществляемой наличными денежными средствами либо с использованием платежной карты;
- и) дату осуществления расчета;
- к) наименование должности, фамилия, имя и отчество лица, ответственного за совершение и отражение операции, правильность ее оформления, место для личной подписи, печати (штампа) организации или индивидуального предпринимателя.

Таблица 13

Бухгалтерские записи по учету результатов инвентаризации кассы

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Акт о результатах инвентаризации	Отражена в учете недостача наличных денежных средств	3 600	94	50.1
Акт о результатах инвентаризации	Отражена недостача денежных документов	2 800	94	50.3
Приказ руководителя. Расчет	Недостача наличных денежных средств отнесена на виновное лицо	3 600	73.2	94
Приказ руководителя. Расчет	Недостача денежных документов отнесена на виновное лицо	2 800	73.2	94
Приходный ордер	Виновным лицом погашена сумма недостачи наличных денежных средств	3 600	50.1	73.2
Приходный ордер	Виновным лицом погашена сумма недостачи денежных документов	2 800	50.3	73.2

Бланк, предназначенный для осуществления наличных денежных расчетов за проезд наземным пассажирским транспортом общего пользования, должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование, шестизначный номер и серия;
- б) код формы бланка;
- в) наименование организации или индивидуального предпринимателя, выдавших бланк;
- г) вид транспортного средства, на котором оказывается услуга по перевозке пассажиров;
- д) стоимость услуги в денежном выражении.

Также необходимо иметь в виду, что на бланке также обязательно указываются сведения об изготовителе (сокращенное наименование, идентификационный номер налогоплательщика, место нахождения, номер заказа и год его выполнения, тираж). При изготовлении бланка допускается вносить в него изменения, касающиеся расширения (сужения) граф с учетом реквизитов. Проставление серии и номера на бланке осуществляется изготовителем бланков. Дублирование серии и номера на бланках не допускается, за исключением серии и номера, наносимых на копии для оформления бланка. Такое тщательное внимание бланкам строгой отчетности необходимо уделять в силу того, что по этим документам предусмотрен упрощенный порядок документооборота, использования кассовой техники и некоторые иные льготы, получение которых возможно только в том случае, когда все формальности по оформлению этих документов соблюдены.

Во многом в аналогичном порядке проводится инвентаризация денежных документов, которые также должны храниться в кассе организации. Они подлежат пересчету с подробным указанием вида/номинала денежных документов, а также тех услуг, которые могут быть оплачены соответствующими денежными документами.

Пример 14. В честь международного женского дня руководством организации было принято решение приобрести 50 шт. подарочных сертификатов номиналом 1000 р. При выдаче сертификатов сотрудницам обнаружена недостача в количестве 2 шт. Сумма недостачи погашена материально-ответственным лицом.

Результаты инвентаризации отражаются в учете следующими записями (табл. 14).

Таблица 14

Бухгалтерские записи по учету поступления,
расхода и инвентаризации подарочных сертификатов

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Расходный кассовый ордер	Выдано подотчетному лицу на приобретение подарочных сертификатов	50 000	71	50.1
Приходный кассовый ордер. Авансовый отчет	Приняты подарочные сертификаты к учету	50 000	50.3	71
Приказ о поощрении работников. Расходный кассовый ордер	Списана стоимость выданных подарочных сертификатов	48 000	91.2	50.3
Счет-фактура	Начислен НДС с безвозмездной передачи сертификатов	8 640	91.НДС	68
Расчет	Отражено постоянное налоговое обязательство	11 328	99	68
Акт о результатах инвентаризации	Отражена в учете недостача подарочных сертификатов	2 000	94	50.3
Приказ руководителя	Недостача подарочных сертификатов отнесена на виновное лицо	2 000	73.2	94
Приходный кассовый ордер	Виновным лицом погашена недостача наличными денежными средствами	2 000	50.1	73.2

Поскольку расходы, связанные с приобретением и передачей сертификатов работникам, не учитываются при расчете налога на прибыль, то образуется постоянное налоговое обязательство. Его величина составляет $(48000 + 8640) \cdot 20\% = 11\,328$ р.

Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается не просто в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета, но и в оценке реальности к взысканию соответствующих видов задолженности. То есть именно при инвентаризации дебиторской задолженности организация может получить факты, которые позволят признать дебиторскую задолженность сомнительной, а иногда и нереальной к взысканию. Именно в этом и состоит основное значение инвентаризации расчетов. Особенностью данного вида инвентаризации является то, что работать инвентаризационной комиссии приходится

ся не с имуществом как таковым, а с квази-имуществом, которое может как возникнуть у организации, так и наоборот нет оснований для надежды на то, что соответствующие виды задолженности трансформируются в реальные активы.

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна установить:

- правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;

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

- правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Основной особенностью проведения инвентаризации расчетов является то, что существует большое количество счетов бухгалтерского учета, на которых отражается соответствующая информация, а все виды задолженности имеют свои специфические особенности, которые оказывают влияние на построение контрольных процедур.

Так, по задолженности работникам организации выявляются невыплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам. Особое внимание в свете вступления в силу ПБУ 8/2010 следует уделить обоснованности формирования оценочных обязательств на оплату отпусков сотрудников, поскольку это не просто операции на бумаге, но и суммы, которые включаются в расходы организации, а соответственно оказывают влияние на финансовый результат.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение, наличие документов и/или иных оснований для выдачи сумм под отчет сотрудникам).

Но естественно, что главная цель проведения инвентаризации расчетов – это выявление фактов, которые потребуют создания резервов по сомнительным долгам. Главное, что нам хотелось бы отметить в связи с инвентаризацией дебиторской и кредиторской задолженности, так это то, что не каждая просроченная задолженность является сомнительной и наоборот, не каждая непросроченная является реальной. При проведении инвентаризации необходимо действительно вскрыть дополнительные факторы (кроме просрочки платежа), которые могут привести к нереальности взыскания долга, ведь создание резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском учете является обязанностью организации.

С другой стороны, необходимо провести инвентаризацию тех расчетов, по которым ранее был создан резерв. Возможно, что в отчетном периоде произошли события, которые ведут к необходимости списания сумм ранее начисленного резерва либо окончательно в связи с признанием долга безнадежным, либо наоборот в связи с признанием долга реальным к взысканию. При проверке сумм резерва по сомнительным долгам следует отследить порядок опреде-

ния его суммы. Например, по мнению Минфина при формировании резерва по сомнительным долгам в целях налогообложения прибыли продавец может учесть сумму сомнительной задолженности, в которую включается предъявленный покупателю НДС. Такая позиция изложена в письме Минфина от 11.06.2013 № 03-03-06/1/21726.

В то же время следует учитывать жесткую позицию Минфина по факту прощения долгов до выполнения формальных условий их списания. Конечно, Президиум ВАС РФ на заседании 15 июля 2010 года вынес постановление, в котором признал, что долг, прощенный кредитором, можно считать безнадежным и учесть при налогообложении прибыли. Правда, при условии, что этот расход направлен на получение дохода. Но налоговики по-прежнему считают, что прощение долга – это безвозмездная передача имущества, которая не учитывается в составе расходов.

Также следует принять во внимание, что списать задолженность контрагента можно не ранее чем через три года после того, как подписан последний акт сверки, в котором должник признал свою задолженность. Такой вывод следует из письма ФНС России от 06.12.10 № ШС-37-3/16955, поскольку согласно нормам ст. 195, 196, 203 ГК РФ подписание акта сверки прерывает течение срока исковой давности. После этого срок исковой давности начинает течь заново, а время, прошедшее до этого перерыва, в общий срок исковой давности не засчитывается. Дебиторская задолженность подотчетных лиц также может быть признана безнадежной по истечении срока исковой давности – письмо Минфина от 08.08.12 № 03-03-07/37.

Также необходимо помнить о новации налогового законодательства в этой области, которую в конце 2012 года внес закон № 206-ФЗ. В соответствии с дополнениями в п. 2 ст. 266 НК РФ с 1 января 2013 г. безнадежными признаются долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, вынесенным в порядке, установленном Федеральным законом от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве».

Это правило применяется, если взыскателю возвращается исполнительный документ по следующим основаниям:

- невозможно установить местонахождение должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях;

- у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и все принятые судебным приставом-исполнителем меры по отысканию такого имущества оказались безрезультатными.

Определенное внимание стоит уделить и уже списанной задолженности неплатежеспособных дебиторов, которая в соответствии с правилами должна числиться за балансом еще в течение 5 лет. Следует отслеживать изменения в состоянии этих дебиторов, и возможно, что при определенном стечении обстоятельств эти долги удастся вернуть, минимизировав их потери.

И, наконец, последней особенностью инвентаризации расчетов является то, что по ее результатам, скорее всего, очень редко будут существовать конкретные виновные лица. То есть результатом проведения данной инвентаризации опять-таки является не взыскание ущерба, а установление достоверной оценки объектов бухгалтерского учета. Хотя и здесь возможно наложение взысканий на подотчетных лиц, персонал организации и ряд иных ответственных лиц за исполнение договорной дисциплины. Например, очевидно, что перед каждым заключением договора контрагент должен быть проверен, в том числе и на предмет его платежеспособности. И если такая проверка по какой-либо причине не была проведена, то ответственные за игнорирование элементарных мер экономической безопасности могут быть привлечены к дисциплинарной ответственности в организации.

Рассмотрим учет инвентаризации расчетов на конкретных примерах.

Пример 15. По результатам инвентаризации расчетов с подотчетными лицами (31 октября) установлены подотчетные суммы, по которым работник не представил авансовый отчет, в размере 1 480 р. Документы, подтверждающие факт осуществления расходов, отсутствуют. Сумма аванса подотчетному лицу была выдана 20 октября, срок возврата согласно внутренним положениям должен был наступить 23 октября. Подотчетная сумма возвращена ответственным лицом 01 ноября в кассу организации.

Результаты инвентаризации расчетов с подотчетными лицами отражаются в учете следующими записями (табл. 15).

Таблица 15

Бухгалтерские записи по учету инвентаризации расчетов
с подотчетными лицами

Дата	Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
20 окт	Расходный кассовый ордер	Выдана подотчетная сумма ответственному лицу	1 480	71	50.1
31 окт	Акт о результатах инвентаризации	Отражена в учете недостача подотчетных сумм	1 480	94	71
31 окт	Приказ руководителя	Недостача подотчетных сумм отнесена на виновное лицо	1 480	73.2	94
01 нояб	Приходный кассовый ордер	Виновным лицом погашена недостача наличными денежными средствами	1 480	50.1	73.2

Пример 16. Подотчетное лицо подало заявление об увольнении, не вернув сумму выданного подотчет аванса в размере 1 600 р., размер которого выявлен по результатам инвентаризации, проведенной спустя месяц после невозврата сумм. При увольнении работник дал письменное согласие на удержание из суммы его окончательного расчета своей задолженности. На день увольнения окончательный расчет (сумма к начислению) составил 45 000 р. Налоговые вычеты не предусмотрены.

Бухгалтерские записи отражены в табл. 16.

Таблица 16

**Бухгалтерские записи по учету инвентаризации расчетов
с подотчетными лицами**

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Расходный кассовый ордер	Выдано подотчетному лицу	1 600	71	50.1
Акт о результатах инвентаризации	Отражена в учете непогашенная в срок подотчетная сумма	1 600	94	71
Приказ руководителя	Отражена сумма, подлежащая взысканию с подотчетного лица	1 600	73.2	94
Расчетная ведомость	Начислено в окончательный расчет сотруднику	45 000	26	70
Расчет	Начислен НДС	5 850	70	68
Заявление работника об удержании	Удержана сумма задолженности по подотчетным суммам	1 600	70	73.2
Платежная ведомость	Выдано в окончательный расчет сотруднику	37 550	70	50.1

Пример 17. По результатам инвентаризации расчетов с покупателями (15 июля) обнаружена непогашенная в срок дебиторская задолженность ООО «Север» за проданные товары на сумму 157 000 р., в т. ч. НДС. Цена приобретения товаров – 95 000 р., коммерческие расходы – 17 000 р. Срок задолженности составляет 105 дней. В учетной политике для целей бухгалтерского учета определено, что если срок задолженности составляет свыше 90 дней, то резерв по сомнительным долгам создается в размере 100 %. Спустя 30 дней после подписания акта сверки ООО «Север» погасило свою задолженность.

Бухгалтерские записи по примеру отражены в табл. 17.

Таблица 17

Бухгалтерские записи по учету инвентаризации расчетов с покупателями

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
В апреле:				
Счет	Предъявлен счет ООО «Север» за проданные товары	157 000	62	90.1
Счет-фактура	Начислен НДС по реализации	23 949	90.3	68
Товарная накладная	Списана покупная стоимость товаров	95 000	90.2	41
Расчет	Списаны расходы на продажу	17 000	90.2	44
Расчет	Выявлен финансовый результат	21 051	90.9	99
В июле:				
Акт сверки дебиторской задолженности	Начислен резерв по сомнительным долгам	157 000	91.2	63
Расчет	Выявлен финансовый результат	157 000	99	91.9
В августе:				
Выписка банка	Поступил платеж от ООО «Север» за проданные товары	157 000	51	62
Расчет	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	157 000	63	91.1
Расчет	Выявлен финансовый результат	157 000	91.9	99

Пример 18. Организация в январе реализовала продукцию собственного производства ООО «Актив» по договорной стоимости 39 700 руб. В апреле по результатам инвентаризации расчетов был создан резерв по сомнительным долгам в размере 100% долга. В сентябре организация определила, что правоспособность ООО «Актив» прекращена в связи с его исключением из ЕГРЮЛ.

Бухгалтерские записи по учету списания дебиторской задолженности отражены в табл. 18.

Таблица 18

Бухгалтерские записи по списанию дебиторской задолженности

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
В сентябре:				
Акт инвентаризации расчетов с покупателями. Выписка из ЕГРЮЛ, акты свехроков. Приказ о списании дебиторской задолженности. Расчет	Списана нереальная к взысканию дебиторская задолженность ООО «Актив» за счет ранее созданного резерва	39 700	63	62
	Отражена в забалансовом учете дебиторская задолженность ООО «Актив», списанная в связи с нереальностью ее взыскания	39 700	007	

Пример 19. По результатам инвентаризации была обнаружена кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности. По данным акта сверки задолженности кредиторская задолженность была перед индивидуальным предпринимателем, осуществившим перевозку материалов, что также подтверждает полученный акт оказанных услуг. Сумма задолженности составляет 1 400 руб. Приказом руководителя решено списать задолженность в состав доходов организации для целей бухгалтерского и налогового учета.

Бухгалтерские записи отражены в табл. 19.

Таблица 19

Бухгалтерские записи по списанию кредиторской задолженности

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Акт инвентаризации. Приказ о списании кредиторской задолженности	Списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности	1 400	76	91.1

В налоговом учете кредиторская задолженность списывается в состав внереализационных доходов на дату истечения срока исковой давности.

2.6. Отдельные налоговые последствия выявленных результатов при проведении инвентаризации

И в заключение данного раздела приведем еще несколько писем Минфина и ФНС, а также сделаем небольшой обзор арбитражной практики по вопросам, касающимся результатов инвентаризаций и их влияния на налогооблагаемые базы.

Отдельные вопросы, связанные с учетом результатов инвентаризации для целей налога на прибыль уже были рассмотрены нами по ходу изложения мате-

риала в данном разделе. Однако гораздо больше проблем возникает в данном случае не в связи с налогом на прибыль, где сумма излишков признается в качестве внереализационных доходов, а сумма недостач при соблюдении всех формальностей списывается на расходы для целей налогообложения (хотя некоторые ограничения при отсутствии виновных лиц здесь все-таки существуют), а с налогом на добавленную стоимость. При этом Минфин и ФНС занимают достаточно жесткую позицию по большей части таких проблемных ситуаций.

В качестве примера приведем позицию Минфина о том, что поскольку потери при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей учитываются при налогообложении прибыли в пределах норм естественной убыли, то соответственно и суммы НДС, относящиеся к таким потерям, принимаются к вычету в этих же пределах (письмо Минфина от 09.08.12 № 03-07-08/244).

В Минфине была рассмотрена частная ситуация, возникающая при реализации товаров на экспорт. В этом случае ставка НДС равна нулю, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, в том числе таможенной декларации (пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ). Чиновники Минфина пояснили, что если при транспортировке товаров на экспорт выявлены потери, нулевая ставка НДС применяется в отношении стоимости товаров, фактически вывезенных с территории РФ, в количестве, отраженном в таможенной декларации. При этом суммы НДС, предъявленные поставщиками товаров (работ, услуг), используемых при производстве и (или) реализации экспортируемых товаров, подлежат вычету при соблюдении условий, установленных пунктом 3 статьи 172 НК РФ и пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ.

Свою точку зрения специалисты обосновали содержанием п. 7 ст. 171 НК РФ, в котором предусмотрено, что, если расходы организации при исчислении налога на прибыль учитываются по нормативам (в данном случае потери в пределах норм естественной убыли действительно списываются для целей налога на прибыль по нормативам), суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем этим нормам.

Большое внимание в последние годы Минфин уделяет вопросам возникновения недостач вообще при доставке товара, а не только при его экспорте. Потери от недостачи или порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей включаются в состав материальных расходов опять-таки в пределах утвержденных норм естественной убыли (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ). Таким образом, суммы НДС, относящиеся к потерям при транспортировке товаров, принимаются к вычету в пределах норм естественной убыли.

Можно ли распространить данный подход на общий случай потерь в результате норм естественной убыли? По нашему мнению, да, подход Минфина применим как в описанной выше ситуации с экспортом, так и в случае убыли ценностей в результате обычной деятельности. И в этой плоскости данный вопрос вообще начинается очень плотно соприкасаться с другой, с точки зрения налогообложения, которая возникает в случае выявления недостач. Суть ее состоит в том, что по-прежнему нет единой позиции по вопросу о том, требует или нет недостача товаров, выявленная в результате инвентаризации, восстановления НДС. Приведем, например, позицию ФАС Московского округа (постановление от 14.08.13

№ А40-150879/12-20-680) – выявление недостатчи не требует восстановления НДС. То есть в данном случае суды заняли позицию на стороне налогоплательщика. Но этот вывод не совпадает с мнением Минфина и ФНС.

По мнению Минфина и ФНС, при выбытии имущества в связи с потерей, порчей, боем, хищением, стихийным бедствием и по другим аналогичным причинам, НДС, ранее принятый к вычету, подлежит восстановлению, поскольку товары перестали использоваться в облагаемой НДС деятельности. Такие разъяснения приведены в письмах Минфина России от 05.07.11 № 03-03-06/1/397, от 15.05.08 № 03-07-11/194; ФНС России от 20.11.07 № ШТ-6-03/899@, УФНС России по г. Москве от 25.11.09 № 16-15/123920.1.

Но судьи приняли решение в пользу компании. В Постановлении суда указано, что перечень случаев восстановления НДС установлен пп. 2 п. 3 ст. 170 НК. Этот перечень является исчерпывающим, и в нем не указано такое основание для восстановления НДС как выявление недостатчи товаров в результате инвентаризации. Кроме того, суд отметил, что условием получения налога к вычету в силу статьи 171 НК является приобретение товаров для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, или перепродажи, а не сам факт последующей их реализации.

Данная правовая позиция подтверждается сложившейся судебной арбитражной практикой: решением ВАС от 23.10.06 № 10652/06, постановлениями ФАС Московского округа от 16.11.10 № А40-17811/10-127-67, ФАС Северо-Кавказского округа от 18.11.11 № А32-30604/2010, ФАС Северо-Западного округа от 15.10.12 № А56-165/2012.

Возьмем на себя смелость и выскажем свою позицию по данному вопросу. По нашему мнению, необходимость восстановления недостатчи в данном случае будет определяться тем, в какой сумме (с учетом НДС или без учета НДС) суммы недостатч будут взыскиваться с виновного лица. Надо сказать, что, к сожалению, нормативные документы, регулирующие вопросы инвентаризации, данную ситуацию никак не регулируют, указывая на то, что суммы недостатч взыскиваются с виновного в ней лица по рыночным ценам. А что такое рыночная цена? С НДС она должна определяться (то есть в той сумме, которую в целом придется заплатить поставщику) или без НДС (поскольку, получив товар от поставщика и уплатив ему НДС, организация получит затем право на вычет этого налога). Кроме того, дополнительно налогоплательщик может сослаться на статью 168 НК, в которой сказано, что сумма НДС предъявляется дополнительно к цене товара, работы или услуги. А раз НДС предъявляется дополнительно, то соответственно он в цену товара не входит, а значит взыскание сумм недостатчи без НДС является вполне логичным.

Рассмотрим обе ситуации. Для наглядности проиллюстрируем это на условном примере. Пусть в организации была выявлена недостача материалов по учетным ценам на сумму 500 р. (без НДС). Организация применяет общую систему налогообложения, поэтому тот НДС, который ранее был предъявлен поставщиком со стоимости этих материалов – 90 р. – был принят к вычету. На момент окончания инвентаризации и активирования ее результатов рыночная цена недостающих материалов составляет 1000 р. (без НДС).

Таким образом, в учете организации до данного момента были сделаны следующие записи:

Дт 10 Кт 60 – 500 р. – оприходованы материалы, поступившие от поставщика;

Дт 19 Кт 60 – 90 р. – учтена сумма НДС, предъявленная к оплате поставщиком материалов;

Дт 60 Кт 51 – 590 р. – произведена оплата поступивших материалов поставщику;

Дт 68 Кт 19 – 90 р. – при выполнении всех условий сумма НДС по приобретенным ценностям предъявлена к возмещению и бюджета.

Дт 94 Кт 10 – 500 р. – обнаружена недостача материалов в результате проведенной инвентаризации.

Дт 73 Кт 94 – 500 р. – сумма недостачи отнесена на виновное лицо.

Эти шесть бухгалтерских записей будут общими для двух ситуаций независимо от того, с НДС или без НДС будут взыскиваться суммы с виновного лица. А вот дальше будет возникать разница.

Ситуация 1. Организация взыскивает с виновного лица сумму недостачи по рыночным ценам без НДС, то есть сумму 1000 р. В этом случае дополнительно будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

Дт 73 Кт 91/1 (98) – 500 р. – в составе доходов организации отражена разница между рыночной и учетной ценой взыскиваемой с виновного лица суммы недостачи (1000–500);

Дт 50 Кт 73 – 1000 р. – виновным лицом погашена сумма недостачи внесением денежных средств в кассу организации;

Дт 10 Кт 60 – 1000 р. – оприходованы материалы, поступившие от поставщика;

Дт 19 Кт 60 – 180 р. – учтена сумма НДС, предъявленная к оплате поставщиком материалов;

Дт 60 Кт 51 – 1180 р. – произведена оплата поступивших материалов поставщику;

Дт 68 Кт 19 – 180 р. – при выполнении всех условий сумма НДС по приобретенным ценностям предъявлена к возмещению и бюджета.

Таким образом, общий отток денежных средств из организации в этом случае составит:

$$\text{Отток д/с} = 590 - 90 - 1000 + 1180 - 180 = 500 \text{ р.}$$

что является справедливой суммой, поскольку именно столько организация первоначально и должна была заплатить за поставленную партию материалов. Мы считаем, что больше никаких бухгалтерских записей делать не нужно, то есть, раз виновное лицо не компенсирует организации сумму НДС, в т.ч. 90 р. по первой поставке, то у организации не должно быть обязанности восстановить соответствующие суммы налога. Ведь если восстановить сумму НДС по недостающим материалам в размере 90 р., то отток денежных средств составит соответственно 590 р., что несправедливо по отношению к организации.

Ситуация 2. Организация взыскивает с виновного лица сумму недостачи по рыночным ценам с НДС, то есть сумму 1180 р. В этом случае дополнительно будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

Дт 19 Кт 68 – 90 р. – восстановлены суммы НДС со стоимости недостающих материалов;

Дт 73 Кт 19 – 90 р. – восстановленные суммы НДС отнесены на виновное в недостаче лицо;

Дт 73 Кт 91/1 (98) – 590 р. – в составе доходов организации отражена разница между рыночной и учетной ценой взыскиваемой с виновного лица суммы недостачи (1180 – 500 – 90);

Дт 50 Кт 73 – 1180 р. – виновным лицом погашена сумма недостачи внесением денежных средств в кассу организации;

Дт 10 Кт 60 – 1000 р. – оприходованы материалы, поступившие от поставщика;

Дт 19 Кт 60 – 180 р. – учтена сумма НДС, предъявленная к оплате поставщиком материалов;

Дт 60 Кт 51 – 1180 р. – произведена оплата поступивших материалов поставщику;

Дт 68 Кт 19 – 180 р. – при выполнении всех условий сумма НДС по приобретенным ценностям предъявлена к возмещению и бюджета.

Таким образом, общий отток денежных средств из организации в этом случае составит:

$$\text{Отток д/с} = 590 - 90 + 90 - 1180 + 1180 - 180 = 410 \text{ р.}$$

Этот денежный отток на 90 р. меньше, чем в предыдущем случае в силу того, что с работника был взыскан НДС не только с прежней (меньшей) стоимости запасов, но и с новой их рыночной цены (при этом НДС с дельты между ценами и составляет как раз 90 р.). Эта же сумма эквивалентна и разнице в величине прочих доходов, признанных по результатам проведенной инвентаризации в связи с разницей в ценах. Так, в ситуации 1 сумма, учтенная по кредиту счета 91, составляет 500 р., тогда как в ситуации 2 – 590 р.

Поэтому все-таки справедливо с работника было бы взыскивать не 1180 р., а 1090 р., ведь речь должна идти о компенсации ущерба, а НДС, который в будущем будет предъявлен к возмещению и бюджета, никак не может быть признан ущербом.

Трансформируем бухгалтерские записи по ситуации 2 в соответствии с предложенным подходом.

Ситуация 2'. Организация взыскивает с виновного лица сумму недостачи по рыночным ценам без НДС, но дополнительно сумму НДС, восстановленную перед бюджетом, то есть сумму 1090 р. В этом случае дополнительно будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

Дт 19 Кт 68 – 90 р. – восстановлены суммы НДС со стоимости недостающих материалов;

Дт 73 Кт 19 – 90 р. – восстановленные суммы НДС отнесены на виновное в недостаче лицо;

Дт 73 Кт 91/1 (98) – 500 р. – в составе доходов организации отражена разница между рыночной и учетной ценой взыскиваемой с виновного лица суммы недостачи (1090 – 500 – 90);

Дт 50 Кт 73 – 1090 р. – виновным лицом погашена сумма недостачи внесением денежных средств в кассу организации;

Дт 10 Кт 60 – 1000 р. – оприходованы материалы, поступившие от поставщика;

Дт 19 Кт 60 – 180 р. – учтена сумма НДС, предъявленная к оплате поставщиком материалов;

Дт 60 Кт 51 – 1180 р. – произведена оплата поступивших материалов поставщику;

Дт 68 Кт 19 – 180 р. – при выполнении всех условий сумма НДС по приобретенным ценностям предъявлена к возмещению и бюджета.

Таким образом, общий отток денежных средств из организации в этом случае составит:

$$\text{Отток д/с} = 590 - 90 + 90 - 1090 + 1180 - 180 = 500 \text{ р.}$$

То есть и в ситуации 1, и в ситуации 2' отток денежных средств из организации составит 500 р., что мы считаем справедливой оценкой. Разница же между этими ситуациями будет состоять в сумме взыскания с виновного лица – 1000 р. и 1090 р. соответственно. Дискуссия о том, какой подход к взысканию с виновного лица правильнее, пожалуй, бессмысленна, данный вопрос просто должен быть прописан на законодательном уровне. Естественно, что с фискальной точки зрения, контролирующим органам выгоднее, чтобы с работника взыскивалась рыночная цена недостающего имущества с НДС. В этом случае сумма поступлений в бюджет окажется на 90 р. больше (по данным нашего примера), а в общем случае будет определяться как раз суммой НДС с недостающего имущества. Но при этом следует понимать, что наказана будет не организация, а именно виновное в недостаче лицо, что мы также считаем вполне справедливым, ибо определенное наказание за свой проступок виновное лицо (естественно, что только в том случае, если вина его будет доказана).

Также заметим, что если имущество уничтожено в результате стихийного бедствия, то принятую к вычету сумму НДС восстанавливать не следует. Правомерность такого подхода подтвердил ВАС РФ в определении от 17.11.09 № ВАС-14504/09 об отказе в передаче дела в Президиум ВАС.

Отдельные проблемы возникают и с налогом на прибыль по фактам убытков в результате выявленных недостач. Так, налоговики считают, что организация обязана заявить убыток по недостачам именно в том периоде, в котором он выявлен. Если же это сделано не будет, то в будущем такого права у организации нет.

Но судьи указали, что уменьшение налогооблагаемой прибыли на спорные расходы в более поздний налоговый период не привело к возникновению недоимки и потерям бюджета. Ведь недоплата налога в более позднем периоде компенсируется переплатой налога на оспариваемую сумму в предыдущем периоде. Следовательно, компания правомерно включила в состав расходов

убытки от хищений принадлежащего ей имущества в более позднем периоде (постановление ФАС Дальневосточного округа от 05.04.13 № Ф03-859/2013).

Таким образом, все еще существуют некоторые проблемы, связанные с налогообложением результатов, выявленных при проведении инвентаризации, которые ждут своего решения.

2.7. Тест

1. Проверка наличия и состояния инвентарных карточек, инвентарных книг, описей характерна для:

- а. денежных средств;
- б. отложенных налоговых активов;
- с. основных средств.

2. При недостатке оборудования, переданного в монтаж, составляется бухгалтерская запись:

- а. Д 94 К 08.СМР;
- б. Д 94 К 07;
- с. Д 91.2 К 07.

3. Если инвентаризационной комиссией установлено, что частичному списанию подлежит 30 % объекта основных средств, то в бухгалтерском учете отражается:

- а. Д 94 К 01.Выбытие – 30 % от первоначальной стоимости;
- б. Д 94 К 01.Выбытие – 30 % от балансовой стоимости;
- с. Д 94 К 01.Выбытие – 30 % от суммы накопленной амортизации.

4. Выявленные при инвентаризации ранее неучтенные нематериальные активы отражают записью:

- а. Д 04 К 08.5;
- б. Д 04 К 91.1;
- с. Д 04 К 98.2.

5. Проверка фактического наличия ценных бумаг предусматривает:

- а. установление признаков устойчивого снижения стоимости;
- б. правильность оформления ценных бумаг;
- с. рациональность отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

6. Инвентаризация материалов, переданных в переработку другой организации, охватывает проверку:

- а. наименований материалов, их количество, фактическую стоимость по данным учета, дату передачи материалов в переработку;
- б. количества и наименований материалов, их фактическую стоимость, наименования перерабатывающей организации;

с. наименований материалов, их количество, фактическую стоимость по данным учета, дату передачи материалов в переработку, наименования перерабатывающей организации, номеров и дат документов.

7. Основной процедурой инвентаризации незавершенного индивидуального производства является:

- а. выявление остатка незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено;
- б. выявление фактов, которые могут привести к обесценению запасов;
- с. определение нормативной себестоимости серии продукции.

8. Сверхнормативную недостачу, возникшую при транспортировке товаров от поставщика, отражают в учете:

- а. Д 41 К 60;
- б. Д 76.2 К 60;
- с. Д 41 К 76.2.

9. Сумма, равная рыночной цене недостающих материалов, принятых на ответственное хранение, в случае установления виновного лица, отражается в учете:

- а. Д 002;
- б. Д 94 К 10;
- с. Д 73 К 91.1.

10. Если стоимость недостающих ценностей, выявленных при пересортице, выше тех, которые находятся в излишке, то после зачета пересортицы разница в ценах должна быть:

- а. списана на затраты производства;
- б. взыскана с виновного лица;
- с. включена в прочие расходы.

11. Что означает бухгалтерская запись «Д 10 К 94»:

- а. отражены излишки материалов, выявленные в результате инвентаризации;
- б. отражены в учете излишки материалов в случае пересортицы;
- с. учтена ошибка в учете материалов.

12. Списание недостачи готовой продукции, виновники которой не установлены, отражается в бухгалтерском учете:

- а. Д 94 К 43;
- б. Д 99 К 43;
- с. Д 91.2 К 94.

13. Основными документами, которые необходимо изучить при инвентаризации кассы, являются:

- а. авансовые отчеты, бланки строгой отчетности;

б. кассовая книга, отчеты кассира с приложенными расходными и приходными кассовыми ордерами;

с. расчет лимита остатка наличных средств в кассе.

14. Удержана с виновного лица сумма задолженности по подотчетным суммам, выявленная при инвентаризации:

а. Д 70 К 73.2;

б. Д 70 К 71;

с. Д 70 К 94.

15. Списана нереальная к взысканию задолженность покупателей за счет ранее созданного резерва:

а. Д 91.2 К 63;

б. Д 63 К 62; Д 007;

с. Д 63 К 62.

Ответы на тест по бухгалтерскому учету результатов инвентаризации

1. с

2. а

3. б

4. б

5. б

6. с

7. а

8. б

9. с

10. б

11. б

12. с

13. б

14. а

15. б

2.8. Контрольные задания по инвентаризации отдельных видов имущества

Задача 1. Заполнить недостающие значения и содержание пропущенных хозяйственных операций по инвентаризации оборудования, переданного в монтаж в табл. 20.

Таблица 20

Бухгалтерские записи по учету недостачи оборудования, переданного в монтаж

Дата	Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
25 окт.	Акт о приеме – передаче оборудования в монтаж	Передано в монтаж оборудование	59 260	08.смп	07
01 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	Выявлена недостача оборудования, переданного в монтаж	?	94	?
01 нояб.	Приказ руководителя. Акт о результатах инвентаризации.	Выявленная недостача оборудования, требующего монтажа, списана на виновное лицо по балансовой стоимости	59 260	73.2	?
01 нояб.	Расчет бухгалтерии	?	10 740	73.2	98.4
15 нояб.	Приходный кассовый ордер	Материально-ответственным лицом погашена часть суммы недостачи	14 000	50	?
30 нояб.	Расчет бухгалтерии	Списанная разница включена в доходы отчетного периода пропорционально сумме погашенной недостачи	?	?	?

Задача 2. Заполнить недостающие значения и содержание пропущенных хозяйственных операций по инвентаризации основных средств в табл. 21 (округления проводить с точностью до 1 рубля).

Таблица 21

Бухгалтерские записи по учету недостачи основного средства

Дата	Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
28 марта	Счет, товарная накладная	Приобретен ноутбук у поставщика	50 000	08.4	60
28 марта	Счет-фактура	Отражен НДС по приобретенному ноутбуку, подлежащий уплате поставщику	?	19	?
28 марта	Акт о приеме-передаче объектов основных средств	Ноутбук введен в эксплуатацию	50 000	?	?
31 марта	Счет-фактура, запись книги покупок	НДС по поступившему основному средству предъявлен к вычету из бюджета	?	68	19

Дата	Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
16 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	Списана первоначальная стоимость ноутбука, при проведении инвентаризации которого выявлена его недостача	?	01.выб	01
16 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	?	6 667	02	01.выб
16 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	Списана остаточная стоимость ноутбука, недостача которого была выявлена при проведении инвентаризации	?	94	
16 нояб.	Расчет. Запись книги продаж	Восстановлен НДС, ранее принятый к вычету, пропорционально остаточной стоимости	?	19	68
16 нояб.	Расчет	Восстановленная сумма НДС списана на виновное лицо	?	94	?
16 нояб.	Приказ. Акт инвентаризации.	Выявленная недостача ноутбука списана на виновное лицо	?	?	94
16 нояб.	Расчет	Списана разница между стоимостью, подлежащей взысканию с материально-ответственного лица, и суммы недостачи основного средства	8 867	73.2	?
17 нояб.	Приходный кассовый ордер	Виновным лицом погашена часть суммы недостачи	20 000	50	?
30 нояб.	Расчет	Списанная разница включена в доходы отчетного периода пропорционально сумме погашенной недостачи	?	?	91.1

Задача 3. Заполнить недостающие значения и содержание пропущенных хозяйственных операций по инвентаризации основных средств в табл. 22 (округления проводить с точностью до 1 рубля).

Таблица 22

Бухгалтерские записи по учету недостачи материалов в пределах и сверх норм естественной убыли при приеме от поставщика

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Товарная накладная	Отражены в учете фактически поступившие материалы	300 000	10.1	60
Счет-фактура	Отражен НДС по приобретенным ценностям, подлежащий уплате поставщику	?	?	60
Расчет, формирование записей книги покупок	Принятый НДС по фактически поступившим материалам предъявлен к вычету	?	?	?
Расчет	Отражена недостача материалов в пределах норм естественной убыли при	5 900	94	60

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
	доставке			
Расчет	Включена в затраты текущего периода сумма недостачи материалов в пределах норм естественной убыли	5 900	20	?
Расчет бухгалтерии. Претензионное письмо поставщику	Отнесены фактические потери материалов сверх норм на расчеты с поставщиком по претензии	60 000	?	60
Расчет бухгалтерии. Претензионное письмо поставщику	Кредиторская задолженность перед поставщиком за материалы уменьшена на сумму выявленной недостачи сверх норм естественной убыли	?	60	76.2
Выписка из расчетного счета. Платежное поручение	Оплачено с расчетного счета поставщику за поступившие материалы	?	60	?

Задача 4. Заполнить недостающие значения и содержание пропущенных хозяйственных операций по инвентаризации основных средств в табл. 23.

Таблица 23

Бухгалтерские записи по учету результатов инвентаризации сыпучих материалов и готовой продукции

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Акт о результатах инвентаризации	Отражены в учете излишки готовой продукции	7 500	?	91.1
Акт о результатах инвентаризации	Отражена недостача сыпучих материалов	8 000	94	10.1
Расчет	Включена в затраты текущего периода сумма недостачи материалов в пределах норм естественной убыли	800	20	?
Приказ руководителя. Расчет	Недостача материалов сверх норм естественной убыли отнесена на виновное лицо	4 200	?	94
Бухгалтерская справка	Недостача материалов, виновники которой не установлены, включена в состав прочих расходов	3 000	?	?
Расчет	Списана разница между стоимостью, подлежащей взысканию с материально-ответственного лица, и суммы недостачи материалов	800	73.2	?
Приходный ордер	Виновным лицом погашена сумма недостачи внесением наличных денег в кассу	2 100	?	?
Расчет	Списанная разница включена в доходы отчетного периода пропорционально сумме полностью погашенной недостачи	?	?	?

Решения контрольных заданий по инвентаризации отдельных видов имущества

Задача 1.

Таблица 20'

Бухгалтерские записи по учету недостачи оборудования, переданного в монтаж

Дата	Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
25 окт.	Акт о приеме – передаче оборудования в монтаж	Передано в монтаж оборудование	59 260	08.смп	07
01 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	Выявлена недостача оборудования, переданного в монтаж	59 260	94	08.смп
01 нояб.	Приказ руководителя. Акт о результатах инвентаризации.	Выявленная недостача оборудования, требующего монтажа, списана на виновное лицо по балансовой стоимости	59 260	73.2	94
01 нояб.	Расчет бухгалтерии	Списана разница между стоимостью, подлежащей взысканию с материально-ответственного лица, и балансовой стоимостью недостающего оборудования, требующего монтажа	10 740	73.2	98.4
15 нояб.	Приходный кассовый ордер	Материально-ответственным лицом погашена часть суммы недостачи	14 000	50	73.2
30 нояб.	Расчет бухгалтерии	Списанная разница включена в доходы отчетного периода пропорционально сумме погашенной недостачи	2148	98.4	91.1

Задача 2.

Таблица 21'

Бухгалтерские записи по учету недостачи основного средства

Дата	Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
28 марта	Счет, товарная накладная	Приобретен ноутбук у поставщика	50 000	08.4	60
28 марта	Счет-фактура	Отражен НДС по приобретенному ноутбуку, подлежащий уплате поставщику	9 000	19	68
28 марта	Акт о приеме-передаче объектов основных средств	Ноутбук введен в эксплуатацию	50 000	01	08.4
31 марта	Счет-фактура, формирование	НДС по поступившему основному средству предъяв-	9 000	68	19

Дата	Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
	ние записей книги покупок	лен к вычету из бюджета			
16 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	Списана первоначальная стоимость ноутбука, при проведении инвентаризации которого обнаружена его недостача	50 000	01.выб	01
16 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	Списана сумма накопленной амортизации по ноутбуку, недостача которого обнаружена	6 667	02	01.выб
16 нояб.	Акт о результатах инвентаризации	Списана остаточная стоимость ноутбука	43 333	94	01.выб
16 нояб.	Расчет. Формирование записей книги продаж	Восстановлен НДС, ранее принятый к вычету, пропорционально остаточной стоимости	7 800	19	68
16 нояб.	Расчет	Восстановленная сумма НДС списана на виновное лицо	7 800	94	19
16 нояб.	Приказ. Акт о результатах инвентаризации.	Выявленная недостача ноутбука списана на виновное лицо	51 133	73.2	94
16 нояб.	Расчет	Списана разница между стоимостью, подлежащей взысканию с материально-ответственного лица, и суммы недостачи основного средства	8 867	73.2	98.4
17 нояб.	Приходный кассовый ордер	Виновным лицом погашена часть суммы недостачи	20 000	50	73.2
30 нояб.	Расчет	Списанная разница включена в доходы отчетного периода пропорционально сумме погашенной недостачи	2 956	98.4	91.1

Задача 3.

Таблица 22'

**Бухгалтерские записи по учету недостачи материалов
в пределах и сверх норм естественной убыли при приеме от поставщика**

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Товарная накладная	Отражены в учете фактически поступившие материалы	300 000	10.1	60
Счет-фактура	Отражен НДС по приобретенным ценностям, подлежащий уплате поставщику	54 000	19	60
Расчет, формиро-	Принятый НДС по фактически посту-	54 000	68	19

вание записей книги покупок	пившим материалам предъявлен к вычету			
Расчет	Отражена недостача материалов в пределах норм естественной убыли	5 900	94	60
Расчет	Включена в затраты текущего периода сумма недостачи материалов в пределах норм естественной убыли	5 900	20	94
Расчет бухгалтерии. Претензионное письмо поставщику	Отнесены фактические потери материалов сверх норм на расчеты с поставщиком по претензии	60 000	76.2	60
Расчет бухгалтерии. Претензионное письмо поставщику	Кредиторская задолженность перед поставщиком за материалы уменьшена на сумму выявленной недостачи сверх норм естественной убыли	60 000	60	76.2
Выписка из расчетного счета. Платежное поручение	Оплачено поставщику за поступившие материалы	359 900	60	51

Задача 4

Таблица 23'

Бухгалтерские записи по учету результатов инвентаризации сыпучих материалов и готовой продукции

Документ	Содержание операции	Сумма, р.	Дебет	Кредит
Акт о результатах инвентаризации	Отражены в учете излишки готовой продукции	7 500	43	91.1
Акт о результатах инвентаризации	Отражена недостача сыпучих материалов	8 000	94	10.1
Расчет	Включена в затраты текущего периода сумма недостачи материалов в пределах норм естественной убыли	800	20	94
Приказ руководителя. Расчет	Недостача материалов сверх норм естественной убыли отнесена на виновное лицо	4 200	73.2	94
Бухгалтерская справка	Недостача материалов, виновники которой не установлены, включена в состав прочих расходов	3 000	91.2	94
Расчет	Списана разница между стоимостью, подлежащей взысканию с материально-ответственного лица, и суммы недостачи материалов	800	73.2	98.4
Приходный ордер	Виновным лицом погашена сумма недостачи	2 100	50	73.2
Расчет	Списанная разница включена в доходы отчетного периода пропорционально сумме полностью погашенной недостачи	400	98.4	91.1

3. Экономический анализ результатов инвентаризации

3.1. Система показателей экономического анализа результатов инвентаризации

Значительного улучшения инвентаризационной работы можно добиться за счет более полного использования возможностей и приемов экономического анализа при анализе, главным образом, результатов инвентаризации. Основная цель анализа, по нашему мнению, состоит в том, чтобы определить существенность выявленных инвентаризационных разниц для деятельности организации. Соответственно задачами анализа результатов инвентаризации являются:

- анализ выполнения плана по контрольно-ревизионной работе в организации;
 - оценки динамики выявленных результатов инвентаризации в натуральном и стоимостном выражении;
 - оценка структуры выявленных результатов инвентаризации по различным признакам, в том числе по причинам возникновения, материально-ответственным лицам, видам активов, по которым были выявлены инвентаризационные разницы;
 - оценка доли выявленных инвентаризационных разниц в общей сумме активов, выручке от реализации и иных экономических показателях;
 - анализ затрат на проведение инвентаризации;
 - построение многофакторных моделей, позволяющих определить влияние различных факторов на величину материального ущерба от недостат.
- Источниками информации для проведения анализа служат:
- план распределения инвентаризаций между должностными лицами;
 - журналы учета проведенных инвентаризаций (контрольных проверок);
 - табель учета рабочего времени; оперативные сведения по растратам и недостаткам;
 - пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах;
 - отчет о контрольно-ревизионной работе.

Кроме того, используется так же первичная документация, инвентаризационные описи товаров, сличительные ведомости, постановления (приказы по результатам проведенных инвентаризаций).

При анализе инвентаризационной работы важное значение имеет выполнение плана инвентаризаций не только в целом за год, но и за отдельные его периоды (месяцы, кварталы). Выполнение плана инвентаризаций из месяца в месяц говорит о регулярности контроля за работой материально-ответственных лиц, позволяет вовремя выявить недостатки, не наращивая их до крупных размеров, своевременно выявлять соответствие фактических данных учетным и предотвратить ошибки в работе.

К сожалению, в настоящее время методика анализа результатов инвентаризации практически отсутствует. Естественно, что потери от недостат включают в непроизводительные расходы организации, но методика детального

анализа потерь от недостатков в литературе по комплексному экономическому анализу просто не приводится. Мы полагаем, что это совершенно неоправданно, поскольку потери от недостатков составляют десятки, а иногда и сотни тысяч рублей, а потому выявление факторов, которые оказали на их размер влияние – важнейшая задача именно экономического анализа. При этом в качестве цели проводимого анализа предлагается выявление основных причин, которые ведут к возникновению отклонений, а также определение существенности выявленных отклонений для деятельности анализируемого хозяйствующего субъекта.

Представляется, что для анализа результатов инвентаризации необходимо использовать систему показателей, которые устраняют информационную недостаточность для принятия управленческих решений, прежде всего, в отношении управления уровнем дисциплины в организации. Расчет лишь части из предложенных ниже показателей является недостаточным, поскольку только взятые в единстве и взаимосвязи они позволяют достичь цели, поставленной нами перед разрабатываемым направлением анализа. При этом основное внимание мы предлагаем уделить все-таки анализу недостатков. Это объясняется тем, что хотя излишки также говорят о недостаточно высоком уровне организации службы внутреннего контроля, тем не менее, недостатки несут за собой более тяжелые последствия для организации, чем излишки. Поэтому их анализ мы считаем приоритетным.

На первом этапе проведения анализа целесообразно проанализировать факты возникновения недостатков. По нашему мнению, основными показателями, необходимыми для анализа, являются:

1. Общее количество случаев выявления недостатков – Q ;

Естественно, что чем ниже значение данного показателя, тем при прочих равных условиях контроль за сохранностью ценностей является более высоко организованным. Высокое количество случаев, даже на незначительную сумму, может говорить о недостаточном уровне контроля, большими масштабами операционных ошибок, что, в свою очередь, должно быть исследовано.

2. Общая стоимостная оценка выявленных недостатков – S ;

Данный показатель дополняет показатель количества случаев выявленных отклонений, давая первое базовое представление о масштабности отклонений, выявленных в результате инвентаризации. Чем выше стоимость, тем естественно выше величина потерь от внешних и внутренних причин. Причем даже если в конечном итоге все суммы недостатков были возмещены виновными лицами, все равно желательной такую ситуацию однозначно нельзя признать. При этом еще раз подчеркнем, что на этом первом этапе расчета основных показателей, мы определяем общий уровень потенциальных потерь независимо от того, были ли суммы недостатков погашены виновными лицами или нет. Любой факт недостатка, любая сумма, на которую недостаток возникла, является отрицательным фактором, а соответственно она должна быть исследована.

По каждому из приведенных выше показателей целесообразно рассчитать абсолютные и относительные показатели динамики:

$$\Delta Q = Q_1 - Q_0$$

$$\Delta S = S_1 - S_0$$

$$T_Q = \frac{Q_1}{Q_0}$$

$$T_S = \frac{S_1}{S_0}$$

Положительные отклонения, а также уровни темпа роста более 1 говорят о негативных тенденциях в развитии соответствующих ситуаций.

3. Средняя оценка 1 случая выявленной недостачи – s . Данный показатель рассчитывается по формуле:

$$s = \frac{S}{Q}.$$

Естественно, что в динамике необходимо все-таки снижение средней оценки 1 факта выявленных недостач. Его рост как за счет увеличения числителя дроби (S), так и за счет снижения знаменателя (Q) является нежелательным, поскольку в первом случае это будет означать просто увеличение суммы потерь, в то время как увеличение среднего размера недостачи при снижении их количества может говорить о более существенных потерях за каждый случай выявленных недостач.

Тогда стоимостная оценка выявленных недостач может быть представлена мультипликативной моделью вида:

$$S = Q * s.$$

Соответственно, с использованием любого традиционного приема экономического анализа (например, с использованием приема абсолютных разниц) можно провести факторный анализ сумм недостач и потерь от порчи ценностей. Исходные данные для факторного анализа представлены в табл. 24.

Таблица 24

Исходные данные для проведения факторного анализа влияния факторов на стоимостную оценку потерь от недостач

Показатель	Предшествующий период	Отчетный период	Абсолютный прирост	Темп роста
Количество случаев выявления недостач – Q , ед.	24	28	4	1,167
Стоимостная оценка выявленных недостач – S , тыс. р.	6332	7489	1157	1,183
Средняя оценка 1 случая выявленной недостачи – s , тыс. р. / ед.	263,83	267,46	3,631	1,014

По данным табл. 24 проведем расчет влияния факторов на общую стоимостную оценку выявленных недостач приемом абсолютных разниц:

$$\Delta S_{\Delta Q} = \Delta Q * s_0 = +4 * 263,83 = 1055,33 \text{ тыс. р.}$$

$$\Delta S_{\Delta s} = \Delta s * Q_1 = +3,631 * 28 = 101,67 \text{ тыс. р.}$$

Итого суммарное влияние двух факторов составляет 1157 тыс. р. При этом увеличение стоимостной оценки выявленных недостатков как в силу действия количественного, так и качественного фактора следует признать нежелательным.

Полагаем, что данные показатели целесообразно рассчитывать все-таки по каждому виду активов организации. То есть отдельно необходимо оценивать размер недостатков по основным средствам, материально-производственным запасам, денежным средствам, в силу действия ряда причин, в том числе:

- различной природы этих активов;
- различных материально-ответственных лиц, отвечающих за сохранность соответствующих ценностей;
- различных иных (кроме материально-ответственных) лиц, имеющих доступ к использованию этих активов.

4. Показатели доли недостатков по каждой из причин, которая вызвала появление случаев отклонений в количественном и стоимостном выражении:

$$d_i = \frac{Q_i}{Q};$$

$$d_i = \frac{S_i}{S}.$$

При анализе особое внимание следует обратить на возникновение недостатков по отрицательным причинам. Ведь, например, недостатки, возникающие в результате действия факторов, приводящих к естественной убыли ценностей, в определенном смысле являются объективными. Если же недостатки возникли по причине действия/бездействия материально-ответственных лиц, то их и следует признать недостатками с отрицательными причинами. Исходная информация, анализ динамики, структуры и изменения структуры недостатков по причинам их возникновения представлена в табл. 25.

В данной таблице с определенной долей условности две первые причины возникновения недостатков можно отнести на действие субъективных факторов, в то время как две последних причин имеют скорее объективную природу. Соответственно, чем выше удельный вес недостатков по первым двум причинам, тем, с одной стороны, ситуация может быть интерпретирована как нежелательная. Но, с другой стороны, наличие определенной связи между фактом хозяйственной жизни и каким-либо субъектом предполагает наличие ответственности субъекта. А значит, в дальнейшем данные потери могут быть погашены. И наоборот, возникновение недостатков по объективным причинам с одной стороны может быть оправдано, но с другой стороны, в данном случае вообще будет отсутствовать направление возмещения соответствующих потерь.

Аналогичный анализ целесообразно провести в стоимостном выражении, поскольку структура в натуральном и стоимостном выражении может быть различной. Исходные данные для проведения этого анализа представлены в табл. 26.

Таблица 25

**Анализ динамики и структуры недостат по причинам
их возникновения в натуральном выражении**

Показатель	Предше- ствующий период	Удель- ный вес, %	Отчет- ный пе- риод	Удель- ный вес, %	Абсо- лютный прирост	Темп роста	Измене- ние струк- туры
Количество случаев недостат, возникших по вине материально-ответственных лиц – $Q_{\text{мол}}$, ед.	6	25	4	14,29	–2	0,667	–10,714
Количество случаев недостат, возникших по вине иных лиц – $Q_{\text{ил}}$, ед.	12	50	18	64,29	6	1,500	14,286
Количество случаев недостат, возникших по причине форс-мажорных обстоятельств – $Q_{\text{фм}}$, ед.	2	8,33	1	3,57	–1	0,500	–4,762
Количество случаев недостат, возникших по причине естеств. убыли – $Q_{\text{еу}}$, ед.	4	16,67	5	17,86	1	1,250	1,190
Общее количество случаев выявления недостат – Q , ед.	24	100	28	100,00	4	1,167	0,000

Таблица 26

**Анализ динамики и структуры недостат по причинам
их возникновения в стоимостном выражении**

Показатель	Предше- ствующий период	Удель- ный вес, %	Отчет- ный пе- риод	Удель- ный вес, %	Абсо- лютный прирост	Темп роста	Изменение структуры
Стоимостная оценка недостат, возникших по вине материально-ответственных лиц – $S_{\text{мол}}$, тыс. р.	2588	40,872	2655	35,45	67	1,026	–5,420
Стоимостная оценка недостат, возникших по вине иных лиц – $S_{\text{ил}}$, тыс. р.	2312	36,513	3219	42,98	907	1,392	6,470
Стоимостная оценка недостат, возникших по причине форс-мажорных об-	518	8,181	398	5,31	–120	0,768	–2,866

Показатель	Предшествующий период	Удельный вес, %	Отчетный период	Удельный вес, %	Абсолютный прирост	Темп роста	Изменение структуры
стоятельств – $S_{\text{ФМ}}$, тыс. р.							
Стоимостная оценка недостат, возникших по причине естественной убыли – $S_{\text{ЕУ}}$, тыс. р.	914	14,435	1217	16,25	303	1,332	1,816
Стоимостная оценка выявленных недостат – S , тыс. р.	6332	100,00	7489	100,00	1157	1,183	0,000

Организация должна стремиться к минимизации всех стоимостных потерь в результате недостат, но особенно потерь, возникших по причине естественной убыли и действия форс-мажорных обстоятельств, поскольку именно эти потери являются не компенсируемыми.

Соотношением данных, приведенных по соответствующим статьям в таблицах 2 и 3 можно определить средний размер 1-го факта выявленных недостат в зависимости от вызвавших их причин (табл. 27).

Таблица 27

Анализ динамики среднего размера недостат по причинам их возникновения в стоимостном выражении

Показатель	Предшествующий период	Отчетный период	Абсолютный прирост	Темп роста
Средний размер 1 случая недостат, возникших по вине материально-ответственных лиц – $s_{\text{МОЛ}}$, тыс. р./ед.	431,33	663,75	232,42	1,539
Средний размер 1 случая недостат, возникших по вине иных лиц – $s_{\text{ИЛ}}$, тыс. р./ед.	192,67	178,83	–13,83	0,928
Средний размер 1 случая недостат, возникших по причине форс-мажорных обстоятельств $s_{\text{ФМ}}$, тыс. р./ед.	259	398	139	1,537
Средний размер 1 случая недостат, возникших по причине естественной убыли $s_{\text{ЕУ}}$, тыс. р./ед.	228,50	243,40	14,90	1,065
Средняя оценка 1 случая выявленных недостат – s , тыс. р./ед.	263,83	267,46	3,63	1,014

Также по организации и ее отдельным подразделениям целесообразно рассчитать структуру недостат по их видам (то есть определить удельный вес недостат каждого вида активов в общей сумме недостат), что позволит оценить те участки в организации, в которых риск возникновения недостат является максимальным, а кроме того, оказывает наибольшее влияние на показатели сохранности имущества организации.

На втором этапе анализа мы предлагаем оценить существенность выявленных отклонений для организации.

5. Средний размер недостат в расчете на 1 материально-ответственное лицо в натуральном и стоимостном выражении:

$$\overline{Q}_{\text{МОЛ}} = \frac{Q}{\text{ССЧ}_{\text{МОЛ}}};$$

$$\overline{S}_{\text{МОЛ}} = \frac{S}{\text{ССЧ}_{\text{МОЛ}}}.$$

Естественно, что чем меньшее количество недостат в натуральном и стоимостном выражении приходится на 1 материально-ответственное лицо, тем более высокоорганизованной следует признать систему внутреннего контроля в организации. Трансформация данной кратной модели в модель мультипликативного типа позволит рассчитать влияние факторов на количество случаев недостат в натуральном и стоимостном выражении традиционными приемами экономического анализа.

В схему расчета предлагаемых показателей вместо общего количества фактов выявленных недостат и их стоимостной оценки можно ввести общее количество фактов недостат, связанных с материально-ответственными лицами, а также их стоимостную оценку, то есть:

$$\overline{Q}_{\text{МОЛ}} = \frac{Q_{\text{МОЛ}}}{\text{ССЧ}_{\text{МОЛ}}};$$

$$\overline{S}_{\text{МОЛ}} = \frac{S_{\text{МОЛ}}}{\text{ССЧ}_{\text{МОЛ}}}.$$

Подобный расчет учитывает лишь те факты недостат, которые могли возникнуть в результате действий/бездействий материально-ответственных лиц, в то время как недостатки по объективным причинам из расчета исключаются.

Расчеты соответствующих показателей представлены в таблице 28.

Таблица 28

Анализ динамики количества и стоимостной оценки недостат
в расчете на 1 материально-ответственное лицо

Показатель	Предшествующий период	Отчетный период	Абсолютный прирост	Темп роста
Количество случаев недостат, возникших по вине материально-ответственных лиц – $Q_{\text{МОЛ}}$	6	4	–2,00	0,667
Стоимостная оценка недостат, возникших по вине материально-ответственных лиц – $S_{\text{МОЛ}}$	2588	2655	67,00	1,026
Общее количество материально-ответственных лиц, чел.	3	2	–1	0,667
Среднее количество фактов выявления недостат в расчете на 1 материально-ответственное лицо, ед./чел.	2	2	0,00	1,000

Показатель	Предшествующий период	Отчетный период	Абсолютный прирост	Темп роста
Средняя стоимостная оценка недостат в расчете на 1 материально-ответственное лицо, ед./чел.	862,67	1327,50	464,83	1,539

Анализ, проводимый в таблице 28, позволяет частично вскрыть причины возникновения недостат, проанализировав влияние на этот процесс трудового фактора. Например, в данном случае можно сделать вывод, что сокращение численности материально-ответственных лиц само по себе не является панацеей для ликвидации потерь от недостачи ценностей. Действительно, в данном случае среднее количество случаев выявления недостат в расчете на 1 материально-ответственное лицо осталось тем же – 2 случая, но вместе с тем увеличились потери от недостат, в расчете на 1 материально-ответственное лицо.

По данным таблицы 28 можно провести факторный анализ и определить влияние факторов на количество случаев выявленных недостат, связанных с конкретными материально-ответственными лицами, а также на стоимостную оценку соответствующих фактов. Воспользуемся для этого методом абсолютных разниц:

$$\Delta Q_{\text{МОЛ } \Delta \text{ССЧ}_{\text{МОЛ}}} = \Delta \text{ССЧ} * \overline{Q_{\text{МОЛ } 0}} = -1 * 2 = -2;$$

$$\Delta Q_{\text{МОЛ } \Delta \overline{Q_{\text{МОЛ}}}} = \Delta \overline{Q_{\text{МОЛ}}} * \text{ССЧ}_{\text{МОЛ } 1} = 0 * 2 = 0.$$

Итого, общее количество случаев выявленных недостат снизилось на 2 ед. Проведем аналогичный анализ в стоимостном выражении:

$$\Delta S_{\text{МОЛ } \Delta \text{ССЧ}_{\text{МОЛ}}} = \Delta \text{ССЧ} * \overline{S_{\text{МОЛ } 0}} = -1 * 862,67 = -862,67;$$

$$\Delta S_{\text{МОЛ } \Delta \overline{Q_{\text{МОЛ}}}} = \Delta \overline{S_{\text{МОЛ}}} * \text{ССЧ}_{\text{МОЛ } 1} = 464,83 * 2 = 926,67.$$

Итого стоимостная оценка выявленных фактов недостат возросла на 67 тыс.руб., но в результате снижения численности материально-ответственных лиц она сократилась на 862,67 тыс. р., в то время как увеличение среднего размера факта недостачи на 1 материально-ответственное лицо привело к увеличению потерь на 926,67 тыс. р.

Аналогичный анализ можно провести по лицам, имеющим доступ к использованию недостающих ценностей. Проведение этих расчетов необходимо в силу того, что недостачи возникают не только в результате наличия связей с объектом у материально-ответственных лиц, но и в результате взаимодействия с ним иных лиц, которые имеют доступ к соответствующим активам.

6. Средний размер недостат в расчете на 1 лицо, имеющее доступ к пользованию соответствующим видом активов:

$$\overline{Q_{\text{ИЛ}}} = \frac{Q}{\text{ССЧ}_{\text{ИЛ}}};$$

$$\overline{S_{\text{ИЛ}}} = \frac{S}{\text{ССЧ}_{\text{ИЛ}}}.$$

В дальнейшем схема проведения анализа аналогична тому, как анализируются недостатки в расчете на 1 материально-ответственное лицо, в том числе с проведением факторного анализа и выявлением влияния факторов на количество случаев выявления недостатков и их стоимостную оценку.

7. Среднее количество недостатков i -того актива в натуральном и стоимостном выражении в расчете на количество i -того актива в натуральном и стоимостном выражении:

$$\overline{Q_{ai}} = \frac{Q_i}{Q_{ai}};$$

$$\overline{S_{ai}} = \frac{S_i}{S_{ai}}.$$

Расчет данных показателей позволит сделать вывод о том, насколько потери, возникшие в результате возникновения фактов недостатков, являются существенными для организации. В таблице 29 приведена исходная информация для анализа существенности недостатков с позиции значимости потерь для активов соответствующего вида.

Таблица 29

Анализ существенности выявленных недостатков с позиции их значимости для активов организации в натуральном и стоимостном выражении

Показатель	Предшествующий период	Отчетный период	Абсолютный прирост	Темп роста
Количество случаев недостатков данного актива – Q_1	12	14	2,00	1,167
Стоимостная оценка недостатков данного актива – S_1	2088	2355	267,00	1,128
Общее количество активов данного вида – Q_{a1}	984	1041	57	1,058
Стоимостная оценка активов данного вида – S_{a1}	162150	185699	23549	1,145
Среднее количество недостатков данного актива в расчете на количество данного актива $\overline{Q_{ai}}$	0,0122	0,0134	0,0013	1,103
Средняя стоимость недостатков данного актива в расчете на 1 рубль стоимости данного актива $\overline{S_{ai}}$	0,0129	0,0127	–0,0002	0,985

На основании проведенных расчетов можно сделать вывод, что как в натуральном, так и в стоимостном выражении значимость потерь в виде недостатков находится в пределах 1,3 % количества/стоимости актива в натуральном/стоимостном выражении. При этом в натуральном выражении наблюдается определенный рост данного показателя, что следует оценить отрицательно, в то время как в стоимостном выражении имеет место пусть очень незначительное, но тем не менее снижение размера недостатков в расчете на 1 рубль стоимости актива. Это следует оценить положительно.

8. Размер недостат в натуральном и стоимостном выражении на 1 рубль выручки от реализации продукции (оказания услуг и т.п.) или иного показателя, который характеризует эффективное функционирование организации (например, при расчете по данным государственных и/или муниципальных учреждений логично рассчитать данный показатель в расчете на 1 рубль получаемого финансирования):

$$\overline{Q}_V = \frac{Q}{V};$$

$$\overline{S}_V = \frac{S}{S_V}.$$

Возьмем на себя смелость утверждать, что значение именно данного показателя является наиболее важным с точки зрения оценки существенности потерь (таблица 30).

Таблица 30

Анализ существенности уровня недостат
с использованием показателя доходов от основной деятельности

Показатель	Предшествующий период	Отчетный период	Абсолютный прирост	Темп роста
Количество случаев выявления недостат – Q, ед.	24	28	4	1,167
Стоимостная оценка выявленных недостат – S, тыс. р.	6332	7489	1157	1,183
Объем продаж, тыс. р.	265417	289441	24024	1,091
Количество случаев недостат на 1 000 тыс. р. выручки	0,0904	0,0967	0,0063	1,070
Стоимостная оценка величины недостат на 1 р. выручки	0,0239	0,0259	0,0020	1,085

В данном случае очевидно, что уровень существенности суммы недостат для организации является достаточно высоким и более того имеет некоторую тенденцию к повышению.

На третьем этапе анализе мы предлагаем рассчитать показатели, которые характеризуют процесс урегулирования сумм выявленных недостат. Основными показателями при этом являются:

9. Удельный вес урегулированных недостат в количественном и стоимостном выражении в общем количестве/стоимости выявленных недостат:

$$d_{\text{погаш.}} = \frac{Q_{\text{погаш.}}}{Q};$$

$$D_{\text{погаш.}} = \frac{S_{\text{погаш.}}}{S}.$$

Чем ближе значения данных показателей к 1, тем соответственно выше удельный вес урегулированных недостат. При этом следует заметить, что при расчетах соответствующих показателей числитель и знаменатель дроби должны приниматься в одной оценке, независимо от того, что с материально-ответственных лиц суммы недостат могут взыскиваться и по рыночным ценам.

Дальнейший анализ направлен на анализ структуры погашения/списания недостат. При этом предлагается рассчитать удельный вес каждого из вариантов списания недостат в общей сумме с использованием натуральных и стоимостных измерителей (табл. 31).

Естественно, что по результатам проведенного анализа наибольшее внимание следует уделить изменению доли неурегулированных недостат. Например, в данном примере их удельный вес вырос на 2,98 %, что естественно следует оценить отрицательно. То обстоятельство, что свыше 60 % фактов выявленных недостат относится на виновных лиц следует оценить положительно, поскольку эти факты урегулированы фактически без потерь для организации. А вот увеличение доли фактов, погашенных в результате списания недостат, следует оценить отрицательно.

Таблица 31

Анализ структуры процесса урегулирования недостат
при расчете по показателям в натуральном выражении

Показатель	Предшествующий период	Удельный вес, %	Отчетный период	Удельный вес, %	Абсолютный прирост	Темп роста	Изменение структуры
Количество случаев недостат, погашенных виновными лицами – Q погаш. ВЛ	17	0,7083	17	0,6071	0	1,000	–0,1012
Количество случаев недостат, списанных за счет норм естественной убыли – Q погаш. ЕУ	4	0,1667	6	0,2143	2	1,500	0,0476
Количество случаев недостат, списанных за счет финансовых результатов – Q погаш. ФР	2	0,0833	3	0,1071	1	1,500	0,0238
Количество случаев неурегулированных недостат – Q непогаш.	1	0,0417	2	0,0714	1	2,000	0,0298
Количество случаев выявления недостат – Q, ед.	24	1,0000	28	1,0000	4	1,167	0,0000

Аналогичные расчеты можно провести и с использованием стоимостного измерителя.

10. Коэффициент превышения рыночной стоимости недостат над балансовой стоимостью при погашении недостат виновными лицами:

$$k_{\text{рын. погаш.}} = \frac{S_{\text{рыночн.}}}{S}.$$

Данный показатель покажет, насколько процентов сумма, удержанная с виновных лиц, превышает балансовую стоимость соответствующих активов.

Наконец, на четвертом этапе анализа целесообразно осуществить оценку потерь, которые организация понесла в конечном итоге в результате возникно-

вения фактов недостат. При этом потерями являются не только прямые потери в результате отсутствия виновных лиц и прямого списания сумм недостат за счет каких-либо расходов, но и косвенные потери. К последним мы предлагаем отнести, например, простои в результате отсутствия необходимых активов, утраченных в результате возникновения недостат. Анализ соответствующих потерь проводится в соответствии с общим порядком оценки резервов повышения эффективности функционирования организации в результате ликвидации целосменных и внутрисменных простоев.

Предложенная нами система показателей позволяет оценить последствия возникновения соответствующих отрицательных фактов хозяйственной жизни, но главное, что оценка данных показателей в динамике позволит дать объективную оценку состояния дел в организации в области обеспечения сохранности материально-производственных ценностей. Наверное, полностью исключить факты возникновения недостат невозможно, но постараться минимизировать их – это вполне реальная задача. Но, предпринимать определенные управленческие шаги можно только на основании информации, которую и обеспечит предложенная нами система показателей. Ведь очевидно, что с увеличением масштабов деятельности организации будет возрастать и количество возникающих отклонений, однако уровень их существенности для организации может при этом и снизиться, о чем и будут свидетельствовать относительные показатели, предложенные нами выше.

3.2. Построение математической модели величины материального ущерба, выявленного в результате инвентаризации

Однако цель любого анализа, это не только оценить влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности уже свершившихся фактов, но и предложить пути повышения эффективности функционирования организации, а применительно к рассматриваемому объекту – выявить факторы, оказывающие влияние на уровень недостат. Это позволит определить те направления, по которым необходимо осуществлять управление, добиваясь более высоких результатов финансово-хозяйственной деятельности.

Отдельные факторы, оказывающие влияние на размер инвентаризационных разниц, уже были выявлены нами выше. Однако по большей части все рассмотренные выше модели представлены простейшими мультипликативными или кратными моделями, основанными на применении принципа элиминирования в анализе. Представляется, что сегодня этого уже недостаточно, необходимо построение более сложных комбинированных моделей, которые в рамках одной модели способны увязать большое количество факторов, определив их влияние именно на размер ущерба от недостат. При этом в качестве исходных условий, которым должна соответствовать разрабатываемая модель, нами выдвинуты следующие положения:

– модель должна быть многофакторной, поскольку однофакторные модели могут быть представлены расчетом обычных коэффициентов, которые были описаны выше;

- факторы должны быть независимыми друг от друга;
- модель должна учитывать результаты оценки выявленного в результате инвентаризации ущерба для конкретного хозяйствующего субъекта, то есть базироваться на данных его статистики.

Поскольку нами предлагается построение модели величины материального ущерба в зависимости от действия нескольких независимых переменных, каждая из которых вносит определенный вклад в общий размер ущерба, то мы считаем, что наиболее подходящей для этих целей является модель линейной множественной регрессии, которая и соответствует всем вышеуказанным требованиям. В общем виде данную модель можно представить следующим образом:

$$y = a_1 * x_1 + a_2 * x_2 + \dots + a_n * x_n + b ,$$

где $a_1 \dots a_n$ и b – это числовые параметры, полученные эмпирически;
 $x_1 \dots x_n$ – переменные факторы (регрессоры).

Задача построения функции такого вида при наличии нескольких временных рядов с конкретными значениями переменных (x) и результирующего фактора (y) может быть реализована с использованием функции ЛИНЕЙН программы Microsoft Excel.

Решение задачи должно быть представлено каким-то набором параметров $a_1 \dots a_n$ и константы b , если она необходима. Смысл каждого числового параметра a_i , который стоит перед переменной x_i , состоит в том, что он показывает, насколько изменится результирующий показатель y (в данном случае размер материального ущерба, выявленного в результате инвентаризации), при изменении значения соответствующей переменной на 1 и неизменных значениях других переменных.

При этом для построения качественной модели, еще до того, как она будет подвергнута статистической проверке нулевых гипотез, необходимо учесть некоторые существенные моменты:

- необходимо отобрать действительно значимые факторы для анализа. То есть должна существовать определенная логика взаимосвязи фактора и результирующего показателя;

- факторы не должны по возможности повторять друг друга;

- если результирующий фактор представлен показателем в денежном измерителе, а аргументы – показателями в натуральном измерении (или частично в денежном), то все денежные показатели должны быть приведены в сопоставимый вид, для исключения влияния инфляции на модель. Это связано с тем, что денежные показатели зависят от инфляции, а натуральные нет;

- факторы не должны быть интеркоррелированы (т.е. корреляционная связь не должна быть больше или равной 0,7);

Коэффициенты корреляции между переменными позволяют исключить из модели дублирующие факторы, тем самым выполняется условие независимости друг от друга факторов.

– после получения параметров линейной регрессии следует решить вопрос относительно константы b . Фактически она показывает уровень результирующего фактора при нулевых значениях всех аргументов.

Соблюдение данных требований позволяет построить статистическую модель связи, наилучшим образом интерпретирующую взаимосвязь моделируемых факторов на уровень материального ущерба. При построении итоговой модели оценки появляется реальная возможность повлиять на причинные факторы, следовательно, и на результирующий показатель в прогнозном периоде.

Перейдем непосредственно к описанию исходных данных и полученной нами модели. Отбор факторов в линейной множественной регрессии производится на основе выделения из основных групп факторов. Как уже отмечалось выше, величина материального ущерба связана с большим количеством факторов, в т.ч.:

– со случайными или преднамеренными действиями людей, направленными против интересов организации, в том числе несоблюдением требований законодательства, предусмотренных внутренних правил и процедур;

– с несовершенством организационной структуры (распределения обязанностей подразделений и работников), порядков и процедур, а также их документирования, неэффективностью внутреннего контроля и т.д.;

– со сбоями в функционировании систем и оборудования;

– с внешними обстоятельствами вне контроля организации.

Таким образом, выделенные показатели, которые теоретически или эмпирически связаны с уровнем материального ущерба, выявленного в результате инвентаризации, принимаются в расчет модели величины материального ущерба.

Для определения уровня материального ущерба будем использовать следующие регрессоры:

– связанные с персоналом организации. В данном случае будем использовать в расчете уровень среднесписочной численности сотрудников, уровень средней заработной платы и коэффициент текучести кадров. Логика включения каждого фактора кажется нам очевидной. Чем больше численность персонала, тем большее значение имеет человеческий фактор для возникновения недостат. Теоретически при этом можно брать не всю численность персонала, а только численность материально-ответственных лиц или численность всех лиц, имеющих доступ к соответствующим активам. Высокая текучесть кадров также определенным образом связана с ущербом от недостат. И, наконец, по идее уровень заработной платы сотрудников должен находиться в обратной связи с размером материального ущерба от недостат (то есть чем выше заработная плата, тем ниже стимулы к совершению противоправных действий);

– связанные с внешними обстоятельствами. При внешнем воздействии на организацию появляются риски внешнего физического вмешательства, что в конечном итоге отразится на размере недостат. Под внешним вмешательством можно понимать, например, факты хищений, несанкционированного доступа к сетям информационного обмена «банк-клиент» и т.п. случаи;

– связанные со сбоем систем. Согласно данному фактору будем использовать данные по количеству случаев сбоев информационно-технологических систем, что особенно важно в условиях автоматизации бухгалтерского учета и

торговли. Ведь, например, недостатки в организации могут возникать не из-за каких-то действий материально-ответственных лиц, а в результате программных ошибок (например, неверно заданной информацией при штрихкодировании и как следствие неполным списание ценностей из системы бухгалтерского учета при их отпуске или списанием не того вида ценностей). Конечно, за каждой такой ошибкой, как правило, есть конкретное виновное лицо, но, как правило, все эти ошибки либо вообще не выявляемы, либо остаются без внимания в процессе урегулирования недостатч;

– связанные со случайными или преднамеренными действиями третьих лиц. Данным индикатором будет являться количество случаев противоправных действий по отношению к организации третьих лиц.

Проиллюстрируем на условном примере порядок построения соответствующей модели. Исходные данные для построения модели представлены в табл. 32. По этим данным с использованием встроенных функций программы работы с электронными таблицами Microsoft Excel рассчитаем парную корреляцию для определения взаимосвязи между двумя наборами данных – регрессором и результирующим показателем.

Исходные данные для построения модели материального ущерба

Период	Стоимость материальных активов, подверженных риску недостач, тыс. р.	Среднесписочная численность сотрудников, чел.	К текущей численности кадров	Средняя з/п 1 работника	Кол-во случаев сбоев информационно-технологических систем товародвижения и бухгалтерии, ед.	Количество случаев противоправных действий по отношению к организации со стороны третьих лиц	Материальный ущерб, выявленный при инвентаризации, тыс. р.
1 кв. 2010	66241	83	0,018	25,51	67	15	1145
2 кв. 2010	68105	85	0,024	25,98	71	17	1219
3 кв. 2010	70541	86	0,012	26,74	72	20	1306
4 кв. 2010	65215	85	0,023	26,99	70	18	1193
1 кв. 2011	69514	84	-0,012	27,34	66	19	1175
2 кв. 2011	68954	86	0,070	28,01	69	20	1254
3 кв. 2011	81502	90	0,045	28,06	75	22	1403
4 кв. 2011	83541	91	0,022	28,55	77	24	1511
1 кв. 2012	81053	88	0,045	29,01	78	23	1409
2 кв. 2012	82665	85	0,070	29,66	72	19	1299
3 кв. 2012	84029	84	0,036	29,72	71	18	1257
4 кв. 2012	81569	86	0,070	29,95	74	19	1304
1 кв. 2013	78745	89	0,034	30,02	75	21	1389
2 кв. 2013	79948	90	0,022	30,17	76	22	1437
Коэффициент корреляции между фактором и результирующим показателем	0,7452	0,9443	0,1946	0,6057	0,9286	0,9197	1

На основании расчета корреляционной связи принимаем решение об исключении из исходных данных по построенной модели двух факторов, по которым коэффициент корреляции между фактором и результирующим показателем находится на низком уровне и составляет:

- между коэффициентом текучести и уровнем материального ущерба коэффициент корреляции составляет 0,19, что показывает отсутствие взаимосвязи;
- между уровнем средней заработной платы сотрудников и уровнем материального ущерба коэффициент корреляции составляет 0,6, что также является малой величиной для подтверждения взаимосвязи с результирующим значением ущерба.

То есть те гипотезы, которые были выдвинуты нами до построения модели, о наличии связи между текучестью кадров и материальным ущербом, а также средней заработной платой 1 сотрудника и материальным ущербом – не подтвердились.

Таким образом, исходную таблицу данных 32 можно трансформировать в табл. 33.

Исходные данные с учетом результатов элиминирования 2 факторов
для построения модели материального ущерба

Период	Стоимость материальных активов, подверженных риску недостат, тыс. р.	Среднесписочная численность сотрудников, чел.	Кол-во случаев сбоя информационно-технологических систем товародвижения и бухучета, ед.	Количество случаев противоправных действий по отношению к организации со стороны третьих лиц, ед.	Материальный ущерб, выявленный при инвентаризации, тыс. р.
	x1	x2	x3	x4	y
1 кв. 2010	66241	83	67	15	1145
2 кв. 2010	68105	85	71	17	1219
3 кв. 2010	70541	86	72	20	1306
4 кв. 2010	65215	85	69	18	1193
1 кв. 2011	69514	84	66	19	1175
2 кв. 2011	68954	86	69	20	1254
3 кв. 2011	81502	90	75	22	1403
4 кв. 2011	83541	91	77	24	1511
1 кв. 2012	81053	88	78	23	1409
2 кв. 2012	82665	85	72	19	1299
3 кв. 2012	84029	84	71	18	1257
4 кв. 2012	81569	86	74	19	1304
1 кв. 2013	78745	89	75	21	1389
2 кв. 2013	79948	90	76	22	1437

Затем по отображенным для построения модели факторам была построена модель линейной множественной регрессии с использованием табличного процессора Microsoft Excel (рис. 2).

Опишем, какие показатели содержатся в ячейках, диапазон которых указан в диалоговом окне функции «ЛИНЕЙН» программы Microsoft Excel. В ячейках F22:F35 задан размер материального ущерба, выявленного в результате инвентаризации, – результирующего показателя за 14 периодов. В ячейках B22:E35 по столбцам расположены значения факторов – регрессоров за то же самое количество периодов. В поле «Конст» записано истинное выражение (1=1), позволяющее добавить (в случае ложного значения – убрать) значение константы b в уравнение линейной множественной регрессии. Наконец, истинное выражение (1=1), записанное в поле «Статистика» позволяет автоматически получить статистику достоверности по сформированной модели (см. рис. 2).

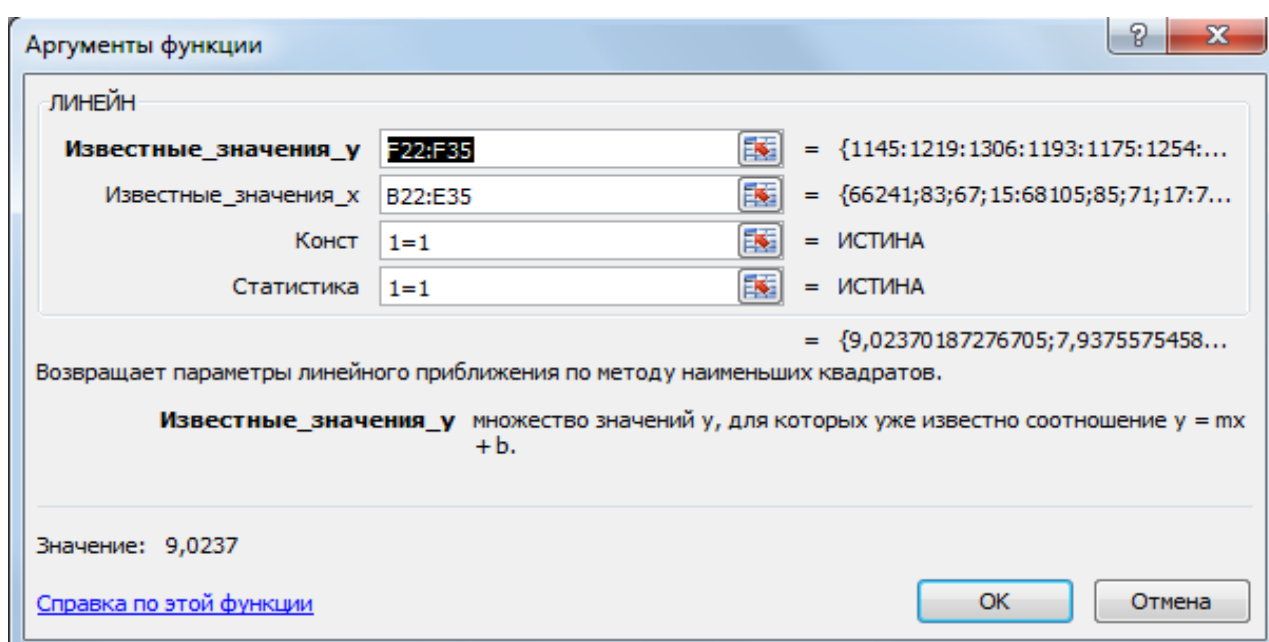


Рис. 2. Диалоговое окно задания основных параметров функции «ЛИНЕЙН» табличного процессора Microsoft Excel

В результате применения данной функции получены коэффициенты регрессии на уровне: $a_1 = 0,0027$; $a_2 = 18,4749$; $a_3 = 7,9376$; $a_4 = 9,0237$ и константа $b = -1247,7833$;

Таким образом, модель материального ущерба, выявленного в результате инвентаризации, может быть представлена следующим выражением:

$$МУ = 0,0027 * МА + 18,4749 * ССЧ + 7,9376 * С_{\text{бои}} + 9,0237 * ПД - 1247,7833,$$

где МУ – размер материального ущерба, выявленного в результате инвентаризации;

МА – стоимость материальных активов, подверженных риску недостат;

ССЧ – среднесписочная численность сотрудников;

Сбои – количество случаев сбоев информационно-технологических систем;
ПД – количество случаев противоправных действий по отношению к организации третьих лиц.

Анализ данного уравнения позволяет сделать выводы:

- увеличение стоимости материальных активов, подверженных риску недостач, на 1 млн р. приведет к увеличению материального ущерба на 2,7 тыс. р.;
- рост среднесписочной численности сотрудников на 1 человека приведет к увеличению материального ущерба на 18,475 тыс. р.;
- рост количества случаев сбоев информационно-технологических систем товародвижения и бухгалтерского учета на 1 приведет к увеличению материального ущерба на 7,938 тыс. р.;
- рост количества случаев противоправных действий по отношению к организации третьих лиц на 1 случай также приведет к увеличению размера материального ущерба на 9,024 тыс. р.

После нахождения параметров уравнения линейной регрессии материального ущерба необходимо провести оценку значимости как уравнения в целом, так и отдельных его параметров. Оценка значимости уравнения регрессии в целом дается с помощью тестов F-критерия Фишера и t-критерия Стьюдента.

Непосредственному расчету F – критерия предшествует анализ дисперсии. Согласно представленной модели, коэффициент детерминированности составляет $r^2 = 0,98$. Следовательно, уравнением регрессии объясняется 98% дисперсии результирующего показателя (в данном случае материального ущерба), а на долю прочих факторов приходится лишь 2 % ее дисперсии. Величина данного коэффициента служит одним из критериев оценки качества линейной модели. Чем больше доля объясненной вариации, тем соответственно меньше роль прочих факторов, оказывающих влияние на уровень материального ущерба, следовательно, линейной моделью можно воспользоваться для прогноза значений результирующего признака¹.

Кроме того, Microsoft Excel позволяет получить дополнительную статистику по построенной модели, в том числе величину стандартных ошибок, значения суммы квадратов отклонений и др. Результаты даны на рис. 3. Поскольку коэффициент детерминированности очень высок, можно использовать F-статистику, чтобы определить является ли этот результат (с таким высоким значением r^2) случайным.

Само значение F-статистики используется для определения того, является ли случайной наблюдаемая взаимосвязь между зависимой и независимой переменными. На основании предоставленных данных расчета приведенных в дополнительной регрессионной статистике по средствам программы Microsoft Excel, получаем значение F критерия = 115,762 (см. рис. 3).

¹ Елисеева И.И., Гордеенко Н.М. Практикум по эконометрике: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2002. С. 52–53.

	A	B	C	D	E	F
37		x4	x3	x2	x1	b
38	Значения параметров a_i и b	9,0237	7,9376	18,4749	0,0027	-1247,7833
39	Стандартная ошибка	4,9190	3,3185	5,3525	0,0011	316,9682
40	r^2 и стандартная ошибка y	0,9809	18,0996	#Н/Д	#Н/Д	#Н/Д
41	F и df	115,7692	9,0000	#Н/Д	#Н/Д	#Н/Д
42	Сумма квадратов отклонений	151702,00	2948,36	#Н/Д	#Н/Д	#Н/Д

Рис. 3. Дополнительная статистика по модели материального ущерба

При этом число степеней свободы определяем с учетом количества факторов для модели (4) и количества периодов, за которые взяты исходные данные для расчета (14-4-1). Достоверность вычисленного значения F проверяется путем сравнения с табличным (критическим) значением данного критерия, который определяется с учетом количества степеней свободы модели. В данном случае мы имеем $F_{\text{табл.}} = 3,6331$ (см. рис. 4).

Аргументы функции

FRASПОБР

Вероятность 0,05 = 0,05

Степени_свободы1 4 = 4

Степени_свободы2 C41 = 9

= 3,633088512

Возвращает обратное значение для F-распределения вероятностей: если $p = \text{FRASП}(x, \dots)$, то $\text{FRASПОБР}(p, \dots) = x$.

Вероятность вероятность, связанная с F-интегральным распределением, число в диапазоне от 0 до 1 включительно.

Значение: 3,6331

[Справка по этой функции](#)

OK Отмена

Рис. 4. Определение критического уровня F-критерия по построенной модели

При заданных параметрах (с девятью степенями свободы и вероятностью ошибки равной 0,05 %), приведенное значение $F_{\text{факт.}}$ значительно больше табличного, что подтверждает наличие связи между факторами и результирующим показателем материального ущерба. В целом по данным проверки гипотезы о значимости общей связи при помощи F-критерия Фишера можно заключить о справедливости построенной модели.

Другой тест позволяет определить, подходит ли указанный коэффициент для оценки материального ущерба. Например, чтобы проверить, имеет ли стоимость материальных активов статистическую значимость, разделим 9,02372 (параметр a_i модели предшествующий показателю стоимости материальных активов) на 4,9190 (стандартное значение ошибки для этого же параметра a_i при показателе стоимости материальных активов). В результате получим наблюдаемое t-значение:

$$t_{\text{набл.}} = 9,02372 / 4,9190 = 1,8345$$

Если абсолютное значение t достаточно велико, можно сделать вывод, что коэффициент при показателе стоимость материальных активов для оценки материального ущерба является значимым и не должен быть обнулен. В табл. 34 приведены абсолютные значения четырех наблюдаемых t-значений.

Таблица 34

Абсолютные значения наблюдаемых t-наблюдаемых значений

Фактор, оказывающий влияние на величину материального ущерба	t-наблюдаемое значение
Стоимость материальных активов, подверженных риску недостач	1,8345
Среднесписочная численность сотрудников	2,3919
Кол-во случаев сбоев информационно-технологических систем товародвижения и бухгалтерского учета	3,4516
Количество случаев противоправных действий по отношению к организации со стороны третьих лиц	2,3915

Если обратиться к справочнику по математической статистике¹, то окажется, что t-критическое с 9 степенями свободы равно 2,2622 при допустимом уровне ошибки 0,05. Критическое значение можно найти с помощью встроенной функции Microsoft Excel «СТЮДРАСПОБР» (0,05;9) = 2,2622 (см. рис. 5).

Поскольку абсолютная величина t, равная 1,8345, меньше, чем 2,2622, стоимость материальных активов – это практически не значимая переменная для оценки величины материального ущерба. Аналогичным образом можно протестировать все другие переменные на статистическую значимость. Абсолютная величина всех остальных трех значений больше, чем 2,2622. Следовательно, все эти переменные, использованные в уравнении регрессии, полезны для предсказания уровня материального ущерба, выявленного в результате инвентаризации, и их не нужно обнулять.

¹ Орлов А.И. Эконометрика / А.И. Орлов. – М.: Издательство «Экзамен», 2002. С. 232.

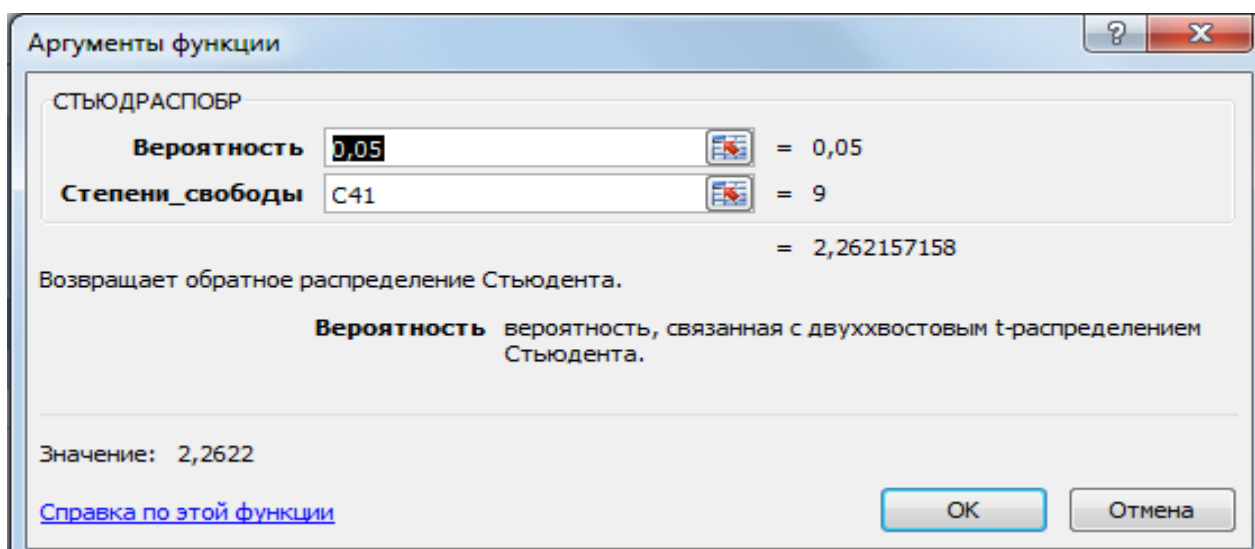


Рис. 5. Значение показателя распределения Стьюдента

Поскольку представленная модель оценки материального ущерба является статистически значимой, то модель может быть использована для расчета прогнозного значения материального ущерба в зависимости от уровня регрессоров.

Например, плановые уровни факторов оценки материального ущерба за 3 квартал 2013 г. отражены в табл. 35. Осуществим расчет возможных потерь при соответствующем уровне переменных.

Таблица 35

Плановые уровни факторов-регрессоров, используемых для оценки материального ущерба на 3 квартал 2013 г.

Показатель	Стоимость материальных активов, подверженных риску недостач, тыс. р.	Среднесписочная численность сотрудников, чел.	Кол-во случаев сбоя в информационно-технологических системах товародвижения и бухгалтерского учета, ед.	Количество случаев противоправных действий по отношению к организации со стороны третьих лиц, ед.
Плановые уровни факторов	80000	92	75	20

Таким образом, прогнозный уровень материального ущерба, согласно построенной нами модели, составит:

$$МУ = 0,0027 \cdot 80000 + 18,4749 \cdot 92 + 7,9376 \cdot 75 + 9,0237 \cdot 20 - 1247,7833 = 1442,16.$$

Прогнозное значение уровня материального ущерба, который может быть выявлен при проведении следующей инвентаризации, позволяет своевременно принять меры и предупредить его, управляя показателями, включенными в модель. Поэтому можно рекомендовать организациям построение подобных моделей, что позволит еще более углубить анализ, повысит его полезность для управления.

Заключение

Итак, в данном пособии мы рассмотрели порядок проведения инвентаризации, основные особенности инвентаризации отдельных видов активов и обязательств, порядок бухгалтерского учета выявленных инвентаризационных разниц и отдельные вопросы, связанные с налогообложением выявленных результатов, а также предложили порядок проведения экономического анализа результатов инвентаризации. В каждом из обозначенных направлений есть свои сложности, иногда спорные и дискуссионные моменты. Но теория и практика инвентаризации постоянно развиваются, и, в общем-то, можно сказать, что на сегодняшний день это достаточно хорошо проработанная процедура.

В заключении нам хотелось бы еще раз поговорить о том, как повысить эффективность соответствующих контрольных процедур.

По нашему мнению, наибольший эффект будут иметь инвентаризации в том случае, если контрольно-инвентаризационные службы будут вести систематические наблюдения за деятельностью предприятий. Они должны собираться не время от времени, а вести постоянный мониторинг фактов хозяйственной жизни. В этом случае инвентаризационные комиссии уже на этапе составления заданий и рабочих планов инвентаризаций, могли бы решать, по каким направлениям необходимо провести внезапные сплошные инвентаризации товарно-материальных ценностей, денежных средств, иных активов, что придавало бы плановым инвентаризациям большую целесообразность и тем самым повысило их эффективность. Ведь уже при выборе объектов для проведения инвентаризации проверяющие могли бы руководствоваться объективными выводами анализа данных отчетности.

Также заметим, что на качество, оперативность и экономичность проведения инвентаризации значительно влияет количественный и качественный состав инвентаризационных комиссий. К проведению инвентаризационной работы должны привлекаться не просто сотрудники организации, но руководители среднего звена и их заместители, товароведы, бухгалтеры и другие работники, хорошо знающие цены, учет и отчетность. Немаловажное значение имеет образование людей, стиль их мышления, а также стаж работы непосредственно в данной организации, стаж работы на занимаемой должности. Ведь инвентаризация – это операция, которую пока все-таки главным образом проводят люди, а соответственно от качества работы этих людей будет зависеть и качество инвентаризации.

В целях пресечения злоупотреблений и нарушений при составлении инвентаризационных описей и сокращения сроков инвентаризационной работы необходимо совершенствовать технику ее проведения. Для ускорения инвентаризаций следует применять технические средства. Да, изначально это потребует определенных затрат времени и средств, но затем проведение инвентаризации будет уже и более быстрым, и более точным. В этой связи, наибольший интерес представляет оснащение активов специальными радиомаяками. Наверное, это потребует еще больших затрат, чем сплошная процедура штрих-

кодирования. Но впоследствии процесс инвентаризации вообще будет занимать считанные секунды.

Нельзя забывать и про экономический анализ результатов инвентаризации. Ведь грамотно проведенный анализ по предложенной методике позволяет выявить существенность недостатков для организации, и, возможно, скорректировать политику в отношении инвентаризационной работы.

И наконец, приведем еще одно существенное, по нашему мнению, заблуждение. В принципе, достаточно часто считается, что за непроведение инвентаризации внешняя ответственность не предусмотрена. Но это не совсем так. Оштрафовать можно за недостоверность учета и отчетности. При этом их данные, не подтвержденные фактическим наличием сырья и материалов, основных средств, денежных средств и иных активов могут достоверно не отражать финансовое состояние организации.

Более того, проводить инвентаризацию обязывают не только правила бухгалтерского учета, но и требования налогового законодательства. Например, если организация при расчете налога на прибыль создает резервы по сомнительным долгам, на оплату отпусков, то на конец налогового периода она обязана провести их инвентаризацию. Таким образом, организация, которая не проводит инвентаризацию или делает это формально, нарушает требования не только Закона «О бухгалтерском учете» и ряда ПБУ, но и предписания налогового законодательства. Поэтому инвентаризация необходима, и прежде всего, она нужна не контролирующим органам, а самой организации.

Список рекомендуемой литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) (в ред. 02.12.2013) [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
2. Трудовой кодекс Российской Федерации (ТК РФ) (в ред. 25.11.2013) [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (в ред. от 02.11.2013) [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант»
4. Федеральный закон от 8 января 1998 г. № 3-ФЗ «О наркотических средствах и психотропных веществах» (в ред. 25.11.2013) [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. 24.12.2010) [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
6. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 (в ред. 8.11.2010) [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
7. Письмо Федеральной налоговой службы от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12837@ «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками» [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
8. Абрамова О.В., Гаврилина А.К. Материальная ответственность сторон трудового договора. Комментарий к разделу XI Трудового кодекса Российской Федерации (Серия «Полный постатейный комментарий к Трудовому кодексу Российской Федерации. Комментарий, разъяснение, практика») / под общ. ред. профессора Ю.П. Орловского. – М.: Юридическая фирма «Контракт», 2011. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант» .
9. Аношина И. Инвентаризация – когда проводить, что инвентаризировать, как оформлять? / И. Аношина // Финансовая газета. – 2012. – № 3–4. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
10. Баянова Л.И. Инвентаризация: подготовка и порядок проведения / Л.И. Баянова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2012. – № 24. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
11. Безверхий К.В. Инвентаризация как объект учета и контроля учетно-отчетной информации: организационно-методологический аспект / К.В. Безверхий // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 1. – С. 6.
12. Бизнес. Толковый словарь. — М.: «ИНФРА-М», Издательство «Весь Мир». Грэхэм Бетс, Барри Брайндли, С. Уильямс и др. Под общ. ред.: д.э.н. Осадчей И.М., 1998 [электр. ресурс]. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/5209>.
13. Боброва А.Е. Инвентаризация: готовимся к годовой бухотчетности / А.Е. Боброва // Практическая бухгалтерия. – 2013. – № 11. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

14. Большой юридический словарь / А. Я. Сухарев, В. Е. Крутских, А. Я. Сухарева. – М.: Инфра-М, 2003. [электр. ресурс]. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/lower/15026>.
15. Вислова А.В., Соснаускене О.И., Турсина Е.А. Бухгалтерский учет в торговле. – Система ГАРАНТ, 2013. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
16. Галичевская Е. Инвентаризация: проведение, оформление, последствия / Е. Галичевская // Налоговый учет для бухгалтера. – 2010. – № 3. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
17. Годовой отчет – 2012 от журнала «Актуальная бухгалтерия» / под общ. Ред. В.В. Верещаки). – М.: ООО «Издательство Гарант-Пресс», 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
18. Голубева А.Г., Уткина С.А., Шестакова Е.В. Ошибки в бухгалтерском и налоговом учете: способы их обнаружения и исправления / под ред Е.В. Шестаковой. – М.: Система ГАРАНТ, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
19. Горбач М.В. Чем грозит компании налоговая инвентаризация и какие аргументы позволят оспорить ее результаты / М.В. Горбач // Российский налоговый курьер. – 2012. – № 20. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
20. Гусов К.Н., Полетаев Ю.Н. Ответственность по российскому трудовому праву: науч.-практ. пособие. М., 2008. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
21. Давыдова О.В. Особенности учета тары / О.В. Давыдова // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. – № 4, 5. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
22. Елисеева И.И., Гордеенко Н.М. Практикум по эконометрике / И. И. Елисеева. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 192 с.
23. Ермилова Ю.А., Фофанов М.В. Бухгалтерский словарь: учебно-справочное пособие. – М.: «Деловой двор», 2011. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
24. Захарьин В.Р. Комментарий к новому Закону о бухгалтерском учете (общий и постатейный) / В.Р. Захарьин // Экономико-правовой бюллетень. – 2012. – № 9. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
25. Зрелов А.П. Постатейный комментарий к главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль». – Система ГАРАНТ, 2013. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
26. Иванова Т.Н. Учебно-методические материалы Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России). Инвентаризация имущества и обязательств / Т.Н. Иванова. – М.: Система ГАРАНТ, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
27. Ирхина Е.П. «Плохая» дебиторка / (Е.П. Ирхина // Расчет. – 2013. – № 7. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
28. Кибиткин А.И., Дрождинина А.И., Мухомедзянова Е.В., Скотаренко О.В. Учет и анализ в коммерческой организации. – М.: Издательство «Акаде-

мия Естествознания», 2012 год. [электр. ресурс]. Режим доступа: <http://www.rae.ru/monographs/158-4970>.

29. Казьмина Н.Н. Бухгалтерская и налоговая инвентаризация имущества и обязательств организаций. – М.: Система ГАРАНТ, 2010. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

30. Кислов Д.В. Учет расходования горюче-смазочных материалов / Д.В. Кислов // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 2. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

31. Комментарий к Трудовому кодексу Российской Федерации / под общ. ред. В.И. Шкатуллы. М., 2007. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант»

32. Костюкова И.Н. Инвентаризация – основной прием выявления товарных потерь / И.Н. Костюкова, Д.В. Луговской // Бухгалтер и закон. – 2011. – № 10. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

33. Кондраков Н.П. Самоучитель по бухгалтерскому учету (пятое издание, переработанное и дополненное) – М.: Проспект, 2011. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

34. Красова О.С., Сергеева Т.Ю. Основные средства организации. – М.: Московская финансово-промышленная академия, 2011. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

35. Крутякова Т.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: Практическое пособие для бухгалтеров. – М.: «АйСи Групп», 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

36. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2012. – М.: АйСи Групп, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

37. Крутякова Т., Кондратов В. Учетная политика 2012: бухгалтерская и налоговая – М.: АйСи Групп, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

38. Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций» – Система ГАРАНТ, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

39. Либерман К.А., Квитковская П.Ю., Толмачев И.А., Беспалов М.В., Берг О.Н., Межуева Т.Н. Бухгалтерский баланс: техника составления / под ред. Д.М. Кисловой, Е.В. Шестаковой) (2-е изд.). – М.: ИД «ГроссМедиа»: РОСБУХ, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

40. Мандрощенко О. НДС: особенности восстановления и отражения в бухучете / О. Мандрощенко, В. Мандрощенко // Налоговый вестник. – 2013. – № 6. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

41. Межуева Т.Н. Документооборот на предприятии. – М.: ИД «ГроссМедиа», РОСБУХ, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

42. Научно-практический комментарий к Трудовому кодексу РФ / Под ред. В.Л. Гейхман. – М.: «Юрайт», 2013. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

43. Нестеркина О.Н. Годовая инвентаризация имущества: порядок проведения и отражения результатов / О.Н. Нестеркина // Российский налоговый курьер. – 2011. – № 1–2. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

44. Орлов А.И. Эконометрика / А.И. Орлов. – М.: Издательство «Экзамен», 2002. – 576 с.
45. Панина П.Г. Как оформить и отразить в налоговом учете результаты инвентаризации основных средств / П.Г. Панина // Российский налоговый курьер. – 2011. – № 23. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
46. Петров Е. Годовая инвентаризация / Е. Петров // Практический бухгалтерский учет. – 2013. – № 11. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
47. Практическая налоговая энциклопедия. Том 2. Бухгалтерский учет налогов / под ред. Брызгалина А.В. 2003 – 2013. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
48. Практическая налоговая энциклопедия Том 6. Налоговые проверки / под ред. Брызгалина А.В. 2003 – 2013. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
49. Практическая налоговая энциклопедия Том 12. Налог на прибыль организаций. Исчисление и уплата / под ред. Брызгалина А.В. 2003 – 2013. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
50. Расходы для целей налогообложения: документирование, налоговый учет, арбитражная практика / под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Налоги и финансовое право, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
51. Рябова Р.И. Налог на прибыль: новые аспекты / Р.И. Рябова // Экономико-правовой бюллетень – 2013. – № 4. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
52. Семенихин В.В. Налог на прибыль организаций, доходы и расходы (2-е изд.) – М.: «Гросс-Медиа», РОСБУХ, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
53. Семенихин В.В. Перевозки и автотранспорт. – М.: ИД «ГроссМедиа»: РОСБУХ, 2013. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант»
54. Семенова Д.О. Вопросы оценки финансовых вложений / Д.О. Семенова // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. – 2009. – № 6 [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
55. Сидорова И.В. Способы мошенничества, к которым прибегает бухгалтерия / И.В. Сидорова // Российский налоговый курьер. – 2012. – № 21. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
56. Словарь бизнес-терминов. [электр. ресурс]. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/5209>.
57. Тепляков А.Б. 12 100 бухгалтерских проводок с комментариями. – М.: «Гросс-Медиа», РОСБУХ, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
58. Терновка Ю.Л. Инвентаризация основных средств / Ю.Л. Терновка // Практическая бухгалтерия. – 2012. – № 4. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
59. Трудовое право России / под ред. А.М. Куренного. – М., 2008. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

60. Турсина Е.А., Уткина С.А. Составление бухгалтерских проводок. – М.: Система ГАРАНТ, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
61. Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2013 год / под ред. А.В. Брызгалина). – М.: Налоги и финансовое право, 2013. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
62. Филина Ф.Н. Инвентаризация: бухгалтерский учет и налогообложение. – М.: ГроссМедиа Ферлаг: РОСБУХ, 2009. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
63. Финансовый словарь. Финанс [электр. ресурс]. Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/23118.
64. Фролова У.П. Годовая инвентаризация: излишки и недостачи / У. П. Фролова // Практическая бухгалтерия. – 2011. – № 11. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
65. Шишкеедова Н.Н. Новый закон «О бухгалтерском учете». – М.: Налоговый вестник, 2012. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».
66. Шишкеедова Н.Н. Общие требования: организация и ведение бухгалтерского учета / Н. Шишкеедова // Налоговый вестник. – 2012. – № 11. [электр. ресурс]. Режим доступа: СПС «Гарант».

Учебное пособие

Слободняк Илья Анатольевич
Копылова Екатерина Константиновна

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ: ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТОВ

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

Технический редактор
А.С. Ларионова

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 25.02.14. Формат 60х90¹/₁₆. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 8,7. Тираж 100 экз.

Издательство Байкальского государственного университета
экономики и права.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.