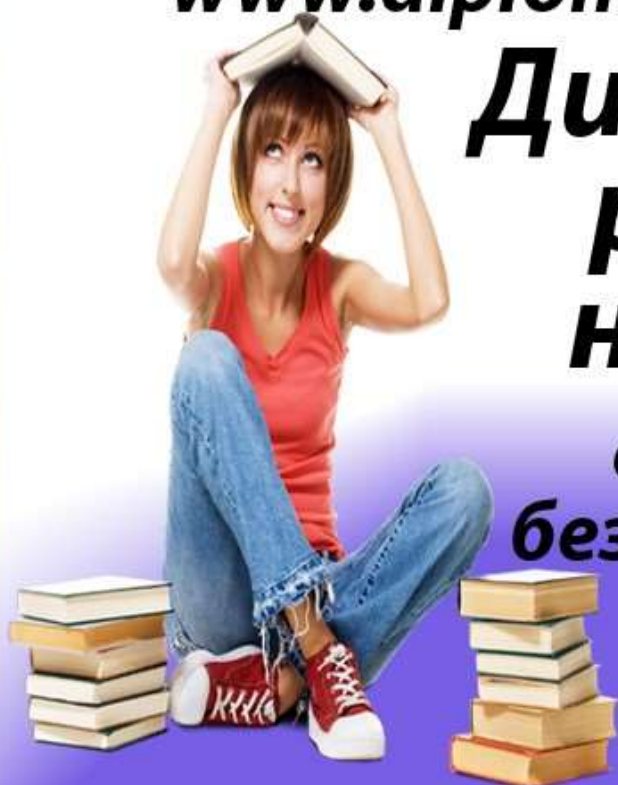


[www.diplomstudent.net](http://www.diplomstudent.net)

**Дипломные  
работы  
на заказ**

**от автора  
без предоплаты**



## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	4
ГЛАВА 1. ПОНЯТИЕ, ВИДЫ И СРОКИ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ..	6
1.1. Понятие и цели инвентаризации.....	6
1.2. Классификация инвентаризаций.....	9
1.3.Порядок проведения инвентаризации и отражение ее результатов .....	14
ГЛАВА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА И ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ .....	22
2.1. Порядок отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации .....	22
2.2. Инвентаризация основных средств .....	24
2.3.Инвентаризация товаров.....	28
2.4.Инвентаризация расчетов .....	33
2.5.Инвентаризация резервов .....	37
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	39
ГЛОССАРИЙ.....	42
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....	43
ПРИЛОЖЕНИЯ .....	46

## ВВЕДЕНИЕ

Инвентаризация является эффективным методом контроля за сохранностью имущества организации, соблюдением финансовой дисциплины, правильностью отражения операций на счетах бухгалтерского учета, своевременным обнаружением и исправлением расхождений между фактическими данными, полученными в результате ее проведения.

Инвентаризация лежит в основе бухгалтерского учета, и без нее очень трудно представить работу бухгалтера. Да и в теории на протяжении многих десятилетий бухгалтеры спорят о ее месте в учете.

Инвентаризация (от лат. *inventarium* — опись имущества) — сверка фактического наличия имущества и кредиторской задолженности организации с данными бухгалтерского учета. К инвентаризации также относится уточнение оценки отдельных показателей бухгалтерского учета созданием оценочных резервов (резервы под снижение стоимости материальных ценностей, резервы под обесценение финансовых вложений, резервы по сомнительным долгам). Таким образом, в процессе проведения инвентаризации проверяется и документально подтверждается не только наличие имущества и обязательств, но также их состояние и оценка. Отсюда следует, что данные бухгалтерской отчетности должны быть адекватны фактическому положению дел.

Инвентаризация — это не что иное, как средство установления истины в данных бухгалтерского учета. Первичные документы несут информацию о произошедших фактах хозяйственной жизни. Однако бухгалтер оказывается отделен от этих фактов барьером первичной документации. Поэтому инвентаризация позволяет бухгалтеру проверить правильность и полноту отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни.

Курсовая работа рассматривает тему: «Порядок проведения и отражения в учете результатов инвентаризации имущества».

Целью курсовой работы является изучение инвентаризации.

Задачи курсовой работы:

- рассмотреть понятие, виды , сроки проведения инвентаризации;
- порядок проведения и отражения в учете результатов инвентаризации имущества.

Для облегчения понимания и наиболее полного раскрытия темы были приведены формы первичной документации, используемые при проведении инвентаризации.

В курсовой работе используются такие источники информации как нормативные акты, федеральные законы, учебные пособия.

# ГЛАВА 1. ПОНЯТИЕ, ВИДЫ И СРОКИ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

## 1.1. Понятие и цели инвентаризации

Основным способом бухгалтерского наблюдения за состоянием и движением хозяйственных средств является документация, что, однако, не исключает возможности расхождения учетных записей с фактическими остатками средств организации.

Правила проведения инвентаризации определены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49<sup>1</sup> в соответствии с рядом принятых нормативных актов.(прил. 1)

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

Обязательные инвентаризации проводятся:

— при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

— перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться раз в 3 года, а библиотечных фондов — раз в 5 лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

— при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи

---

<sup>1</sup> ПРИКАЗ от 13 июня 1995 г. N 49 ОБ УТВЕРЖДЕНИИ МЕТОДИЧЕСКИХ УКАЗАНИЙ ПО ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА И ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 N 142н)

дел);

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

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

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

— при коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризации проводятся при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более 50% его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Основными целями инвентаризации являются:

1. Проверка правильности данных текущего учета и выявление допущенных ошибок.
2. Отражение неучтенных хозяйственных и финансовых операций.
3. Контроль сохранности имущества.
4. Контроль за полнотой и своевременностью расчетов по хозяйственным договорам и обязательствам, по уплате налогов и сборов.
5. Проверка условий и порядка хранения товаров.
6. Выявление залежавшихся, неходовых, устаревших товаров.
7. Проверка соблюдения принципа материальной ответственности.
8. Проверка состояния учета и организация движения товарных запасов.
9. Проверка отражения всех хозяйственных операций в документах и в бухгалтерском учете и т. д.

Необходимость инвентаризации обусловлена рядом причин, основными из которых являются:

1. Выявление возможных ошибок в учете, которые могут привести к серьезным материальным потерям — штрафам за сокрытие прибыли.

2. Изменение физических свойств товарно-материальных ценностей. Некоторые материальные ценности (например, продукты питания) в результате естественной убыли меняют свои физические свойства (масса, объем и т. д.) или просто приходят в негодность. С помощью инвентаризации выявляется действительное положение дел, что отражается документально.

3. Стихийные бедствия, пожар, авария и т. д.

4. Кражи, злоупотребления.

5. Недоверие к материально ответственному лицу.

6. Проведение ревизий, аудиторских проверок.

7. В случае смены бригадира при бригадной материальной ответственности.

8. По требованию судебно-следственных органов.

Таким образом, чтобы обеспечить контроль за сохранностью хозяйственных средств и для полного соответствия данных учета фактическим остаткам, для обеспечения реальности показателей бухгалтерского учета используется элемент метода бухгалтерского учета — инвентаризация, т.е. установление фактического наличия средств и их источников, произведенных затрат и т. д. путем пересчета остатков в натуре или проверки учетных записей.

В ходе инвентаризации проверяется и документально подтверждается наличие имущества и обязательств, их состояние и оценка. Инвентаризации подвергается все имущество организации и все виды финансовых обязательств. При этом проверять следует имущество, которое принадлежит организации на правах собственности, находится на ответственном хранении, арендуемое имущество, полученное для переработки, а также неучтенное имущество. Такая инвентаризация называется сплошной.

В состав имущества входят основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы.

К финансовым обязательствам относятся кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы. Они должны быть оформлены договорами

займа, кредитными договорами и договорами, заключенными по товарному и коммерческому кредиту.

По решению руководителя может проводиться выборочная инвентаризация, в ходе которой проверяется какая-либо часть имущества. Это могут быть товарно-материальные ценности, относящиеся к одному материально ответственному лицу или находящиеся в одном месте (на складе или в офисе).

## 1.2. Классификация инвентаризаций

Самая подробная классификация инвентаризаций была дана в 1934 г. выдающимся итальянским бухгалтером Пьетро д'Альвизе<sup>2</sup>. Он выделил восемь классификационных оснований: по объему (полные, частичные); по принадлежности (имущество в организации и вне ее); по цели (вступительные, последующие, при передаче ценностей, ликвидационные); по последовательности (от объекта к регистру, от регистра к объекту); по субъекту (ординарные — инициатива собственника; экстраординарные — инициатива внешних органов: судебных, финансовых и т.п.); по использованию данных (информативные и доказательные); по степени агрегирования (дифференцированные, интегрированные); по форме описи (устные, письменные, на механических носителях); по способу проведения.

Разберем подробнее эти классификации.

*По объему*, разделить инвентаризации очень трудно, ибо совершенно не ясно, что такое полная инвентаризация. Объективный критерий тут один — тотальная проверка наличия всего имущества, имеющегося в стране, как в организациях, в учреждениях, так и у всех граждан. Совершенно очевидно, что такая инвентаризация невозможна. Поэтому любая инвентаризация, в сущности, носит частичный и одновременно полный характер. Отсюда вытекают два вывода

---

<sup>2</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2010г.



первостепенной важности:

- степень полноты инвентаризации задается субъектом ее назначающим;
- частичной инвентаризация может быть признана только по отношению к ранее заданной полной инвентаризации.

Допустим, директор организации решил проверить все имущество фирмы — это полная инвентаризация, но если он решил проверить только имущество магазина №2 — это будет частичная инвентаризация по отношению к полной, но, предположим, что было решено проверить только наличие товаров в магазине №2 — это будет частичная инвентаризация по отношению к предыдущей, которая, в этом случае, автоматически становится полной. Более того, возможно, что принято решение проверить только определенные виды товаров. Такая проверка будет частичной по отношению к предыдущей, которая в этом случае рассматривается как полная.

Каждая отдельная, так называемая частичная инвентаризация, по отношению к кругу проверяемых объектов, является полной.

Например, поставлена задача провести инвентаризацию товаров в магазине №2. Если она проводится сплошным методом, то необходимо пересчитать и перемерить всю товарную массу, но если речь идет о выборочном методе, то проверяют: или только дорогостоящие товары; или товары, пользующиеся повышенным спросом; или залежавшиеся товары; или самые модные товары; или делается механическая выборка. К последнему виду следует отнести перманентную инвентаризацию, когда ежедневно механически выбираются несколько наименований товаров и проводится их проверка.

В настоящее время имеет место монетарная выборка, при которой проводится строгое разграничение между фундаментальными статистическими понятиями: единица наблюдения и единица совокупности. В данном случае, применительно к товарной массе, единицей наблюдения выступает наименование товаров, а единицами совокупности будут или стоимостные, или натуральные величины.

*По принадлежности* предполагается прежде всего установить место

нахождения имущества: оно может быть сдано в аренду, числясь на балансе арендодателя; отгружено покупателю, но не известно, получил ли он это имущество и т.д.

Однако гораздо важнее установить при инвентаризации, о каком имуществе идет речь: о том, которое находится во владении организации, или о том, которое находится в его собственности. Обычно инвентаризация преследует первую задачу — она достигается проще, но вторая задача важнее, особенно с позиций юридической мантии.

*По цели*, которую ставят администраторы, назначающие инвентаризацию выделяют:

а) вступительные (начинательные) инвентаризации необходимы в начале любой хозяйственной деятельности. (Некоторые специалисты считают, что такие инвентаризации обычно не проводятся, но ведь это не значит, что они не проводятся вообще. И даже, если бы они не проводились никогда, они заслуживают внимания как логически обоснованные.)

б) последующие, по более распространенной терминологии, текущие — те обычные инвентаризации, включая перманентные, которые проводятся ради того, чтобы и собственники, и администраторы могли убедиться в репрезентативности (точности) учетных данных.

Последующие — текущие инвентаризации проводятся при следующих обстоятельствах:

- 1) согласно плановому графику;
- 2) по сигналам, когда администрации сообщают о неблагополучии в деле хранения и реализации товарно-материальных ценностей;
- 3) при стихийных бедствиях (пожаре, наводнении) — цель инвентаризации зафиксировать факт гибели ценностей. Сюда же относят потери от краж;
- 4) при переоценке ценностей;
- в) при передаче ценностей — обязательные инвентаризации, проводимые при смене материально ответственных лиц и дающие, как правило, очень высокий результат в смысле точности данных. Однако парадоксальность заключается в

том, что большинство недостатков выявляются не при этой инвентаризации, так как материально ответственные лица, заранее зная о предстоящей проверке, подготавливаются к сдаче имущества;

г) ликвидационные — связаны с закрытием организации и имеют огромное значение в связи с тем, что у ликвидируемой организации, как правило, возникает необходимость оплатить очень большие долги. (Д'Альвизе не упомянул еще одну очень важную разновидность: инвентаризации, проводимые в целях выявления форс-мажорных обстоятельств. Эти инвентаризации выявляют, как правило, больше всего недостатков.).

*По последовательности* — одна из определяющих классификации, вытекающих из учетных процедур. Лучшим считается подход от объекта к регистру, так как предполагается, что материально ответственное лицо, не зная сколько каких ценностей за ним числится, представит объективную картину состояния дел. На практике преобладает подход от регистра к объекту, ибо он легче и для проверяющего, и для проверяемого, так как заранее известен результат, на который следует выйти. Но крупный недостаток данного подхода заключается в том, что он облегчает и фальсификацию результатов инвентаризации. Однако при проведении перманентных инвентаризаций этот подход до некоторой степени оправдан, но даже в этом случае следует предпочесть подход от объекта к регистру.

*По субъекту* выделяют инвентаризации:

а) ординарные, проводимые по инициативе собственников или администраторов;

б) экстраординарные, предпринимаемые по настоянию каких-либо сторонних органов, например, банков или же по решению судебных органов. В последнем случае, если дело дошло до этих органов, то положение, в сущности, вышло из под контроля администрации организации.

*По использованию данных* выделяют:

а) информативные — необходимы только для подтверждения какой-либо гипотезы, например, насколько обоснованы испрашиваемые фирмой кредиты.

Информативные инвентаризации преследуют прежде всего экономические цели;

б) доказательные — применяются в случае необходимости обосновать возможность судебного иска или для опровержения последнего. Доказательные инвентаризации преследуют прежде всего юридические цели. Эта классификация несколько условна, так как, в сущности, любая доказательная инвентаризация — информативна, но, правда, не все информативные инвентаризации доказательны. Кроме этих, возникают другие трудности, например:

а) частичная выборочная инвентаризация безусловно информативна, но доказательна ли она;

б) перманентная инвентаризация информативна, однако, с точки зрения судебного разбирательства, ее результаты, как правило, довольно трудно доказуемы.

Более правильным было бы деление на инвентаризации, которые могут служить основанием для предъявления иска или недостаточные для этого. Однако и тут возникает сложность: ведь сразу же после окончания инвентаризации трудно решить степень ее юридической доказательности, это решает суд. Направлять или не направлять иск в суд зависит от администрации, но это, в свою очередь, опять-таки только подчеркивает условность данной классификации.

*По степени агрегирования различают инвентаризации:*

а) дифференцированные, т.е. доведенные до каждого наименования ценностей;

б) интегральные — инвентаризируются ценности только в той или иной степени агрегированной группы.

С точки зрения бухгалтера, практическое значение имеют дифференцированные инвентаризации, так как в этом случае ему необходимо сверить каждое наименование товаров, имеющих в наличии, с их численностью по данным учета.

*По форме описи — деление по видам носителей информации;*

*По способу проведения выделяются два вида инвентаризаций:*

а) заранее объявленные (назначенные) — ответственные лица знают о

времени проведения инвентаризации и обязаны подготовиться к ней;

б) внезапные — ответственные лица не знают о времени проведения инвентаризации и не могут заранее подготовиться к ней.

Оба вида инвентаризаций имеют преимущества и недостатки.

При практическом подходе к инвентаризации многие современные бухгалтеры, исповедующие старые идеи, считают, что каждый баланс должен быть подтвержден инвентарной описью, иначе баланс будет нереальным. Это ошибочное заключение.

### **1.3. Порядок проведения инвентаризации и отражение ее результатов**

В соответствии с пунктом 21 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина от 28 декабря 2001 года №119н<sup>3</sup>, для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию запасов, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.(прил.2)

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень запасов, проверяемых при каждой из них, определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Инвентаризация является не только важным общехозяйственным мероприятием, но и элементом учетной политики. Согласно пункту 3 статьи 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ «О бухгалтерском учете<sup>4</sup>», при формировании учетной политики помимо рабочего плана счетов, форм первичных учетных документов правил документооборота и прочее,

---

<sup>3</sup> Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" (с изменениями от 23 апреля 2002 г., 26 марта 2007 г., 25 октября, 24 декабря 2010 г.)

<sup>4</sup> Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г., 3 ноября 2006 г., 23 ноября 2009 г., 8 мая, 27 июля, 28 сентября 2010 г.)Принят Государственной Думой 23 февраля 1996 года.Одобен Советом Федерации 20 марта 1996 года

утверждается и порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств организации.

Необходимо обратить особое внимание на важность этого положения, так как во многих организациях (особенно в сфере малого бизнеса) инвентаризации либо вообще не проводятся, либо проводятся с нарушением установленных правил, что приводит к формальному заполнению инвентаризационных описей и актов по данным регистров бухгалтерского учета (без проведения натуральной /вещественной проверки).

Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества (как собственного, так и не принадлежащего организации, но числящегося в бухгалтерском учете) в целях обеспечения его сохранности, а также выявление неучтенных объектов;

- определение фактического количества материально-производственных ресурсов, использованных в процессе производства;

- сопоставление фактически полученных данных о наличии имущества в натуре с данными аналитического и синтетического учета (выявление излишков и недостач);

- проверка полноты и правильности отражения в учете оценки имущества и обязательств, а также возможность оценки товарно-материальных ресурсов с учетом их рыночной стоимости и фактического физического состояния. В Законе «О бухгалтерском учете<sup>5</sup>» подчеркивается необходимость подтверждения правильности и достоверности оценки имущества и обязательств, а не возможность для руководителя организации устанавливать по результатам инвентаризации оценку учитываемого объекта, которую он считает правильной и достоверной;

---

<sup>5</sup> Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г., 3 ноября 2006 г., 23 ноября 2009 г., 8 мая, 27 июля, 28 сентября 2010 г.) Принят Государственной Думой 23 февраля 1996 года. Одобрен Советом Федерации 20 марта 1996 года

- проверка соблюдения правил содержания и эксплуатации основных средств, использования нематериальных активов, а также правил и условий хранения товарно-материальных ценностей, ценных бумаг, денежных средств.

Основу инвентаризации материально-производственных запасов составляет полная или выборочная проверка наличия этих ценностей специально созданной комиссией.

Это может быть постоянно действующая инвентаризационная комиссия, рабочая комиссия, разовая комиссия.

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

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

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

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

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждается руководителем организации в приказе об инвентаризации. В нем же конкретизируется состав имущества, подлежащего инвентаризации, причины инвентаризации (контрольная проверка, смена материально ответственного лица, переоценка либо иные действия),

определяются порядок и сроки проведения инвентаризации, и назначается председатель инвентаризационной комиссии.

Вещественная и документальная проверка фактического наличия имущества и обязательств проводится инвентаризационной комиссией коллегиально. Существенное правило для всех инвентаризаций:

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результата инвентаризации недействительным.

Порядок проведения инвентаризации и отражение в учете ее результатов регулируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 года №49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств<sup>6</sup>».(прил.1)

Для документального оформления проведения инвентаризации и отражения ее результатов в бухгалтерском учете организации применяются типовые унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 года №88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации<sup>7</sup>».

Для проведения инвентаризации руководитель организации издает Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации (форма №ИНВ-22)(прил.3), являющийся письменным заданием, в котором указывается конкретное содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации объекта, а также персональный состав инвентаризационной комиссии. После подписания руководителем приказ вручается председателю инвентаризационной комиссии.

---

<sup>6</sup> ПРИКАЗ от 13 июня 1995 г. N 49 ОБ УТВЕРЖДЕНИИ МЕТОДИЧЕСКИХ УКАЗАНИЙ ПО ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА И ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 N 142н)

<sup>7</sup> Постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. N 88. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации (в ред. Постановлений Госкомстата РФ от 27.03.2000 N 26, от 03.05.2000 N 36)



Данный приказ регистрируют в Журнале учета и контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации (унифицированная форма №ИНВ–23(прил.4)). Приказ о проведении инвентаризации готовится, как правило, не менее чем за 10 дней до наступления срока проведения инвентаризации.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Руководитель организации должен обеспечить условия для полной и точной проверки фактического наличия имущества в установленные сроки; предоставить

работников, мерную тару и инвентарь для перемеривания, взвешивания, перемещения грузов, измерительные и контрольные приборы.

Бухгалтерия распечатывает инвентаризационные описи, не заполняя графу «По данным бухгалтерского учета», по объектам и структурным подразделениям, подлежащим инвентаризации в количестве не менее двух экземпляров. Подготовленные инвентаризационные описи раздаются всем материально ответственными лицам для заполнения графы «Фактическое наличие» с указанием сроков заполнения.

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

Комиссия проводит подготовительную работу, предшествующую подсчету остатков материальных ценностей:

- опломбирует помещения, в которых находятся материальные ценности;
- проверяет весы, мерную тару;
- получает от материально ответственных лиц отчет с документами, подтверждающими движение товарно-материальных ценностей, а также расписку в том, что к началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию и все товарно-материальные ценности, поступившие в их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

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

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

Формы инвентаризационных описей и актов инвентаризации утверждены постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 года №88<sup>8</sup>, в частности:

Наименование документа	Номер формы
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	ИНВ -3(прил.5)
Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных	ИНВ-4 (прил.6)
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение	ИНВ-5(прил.7)
Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути	ИНВ -6(прил.8)
Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них	ИНВ-8(прил.9)
Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях	ИНВ-8а(прил.10)
Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них	ИНВ-9(прил.10)

В случае выявления расхождений фактических данных, полученных в процессе инвентаризации с данными бухгалтерского учета, составляется сличительные ведомость «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей» (форма №ИНВ-19)(прил.11). В конце отчетного года результаты всех проведенных инвентаризаций обобщаются в ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма №ИНВ-26), прил.12.

До составления сличительных ведомостей и определения результатов инвентаризации бухгалтерия организации должна тщательно проверить правильность всех подсчетов, приведенных в инвентаризационных описях. Затем полученные сведения заносятся в сличительные ведомости, в которых проводится сравнение фактических сведений с данными бухгалтерских документов. Обнаруженные расхождения фиксируются в проекте акта инвентаризации, к которому прилагается бухгалтерская справка с указанием возможных направлений списания выявленных недостатков: на хищения, стихийные бедствия, порчу при хранении вследствие халатности виновных лиц.

<sup>8</sup> Постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. N 88. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации (в ред. Постановлений Госкомстата РФ от 27.03.2000 N 26, от 03.05.2000 N 36)

При составлении сличительных ведомостей необходимо учитывать пересортицу товарно-материальных ценностей (неправильный учет товаров одного сорта в составе другого сорта), суммовые разницы, образовавшиеся в результате пересортицы. Необходимо также произвести списание потерь в пределах норм естественной убыли.

Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей. На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости. Владельцам ценностей предоставляется справка о результатах инвентаризации с приложением копии инвентаризационной описи.

Сличительные ведомости могут быть составлены как с использованием компьютера и другой оргтехники, так и вручную.

## ГЛАВА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА И ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

### 2.1. Порядок отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации

В соответствии с пунктом 5 статьи 8 Закона о бухгалтерском учете<sup>9</sup> результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете (п. 5.5 Методических указаний по инвентаризации).

Порядок отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации установлен статьей 12 Закона о бухгалтерском учете<sup>10</sup>. В соответствии с пунктом 3 указанной статьи Закона выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

а) излишек имущества приходуется, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм — на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации, а у бюджетной организации — на уменьшение финансирования (фондов).

Согласно пункту 5.2 Методических указаний по инвентаризации в документах, представляемых для оформления списания недостач ценностей и

---

<sup>9</sup> Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г., 3 ноября 2006 г., 23 ноября 2009 г., 8 мая, 27 июля, 28 сентября 2010 г.) Принят Государственной Думой 23 февраля 1996 года. Одобрен Советом Федерации 20 марта 1996 года

<sup>10</sup> Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г., 3 ноября 2006 г., 23 ноября 2009 г., 8 мая, 27 июля, 28 сентября 2010 г.) Принят Государственной Думой 23 февраля 1996 года. Одобрен Советом Федерации 20 марта 1996 года

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.).

В соответствии с Планом счетов излишки имущества включаются в состав прочих доходов организации и отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Суммы недостачи и потерь до принятия решения об источнике их покрытия предварительно учитываются на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Расходы от недостач и потерь имущества, не подлежащие взысканию с виновных лиц, относятся на прочие расходы организации и, соответственно, отражаются по дебету счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы».

Для целей налогового учета доходы организации в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации, признаются внереализационными доходами в соответствии с подпунктом 20 статьи 250 НК РФ.

Расходы в виде недостачи материальных ценностей в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены, приравниваются к внереализационным расходам на основании подпункта 5 пункта 2 статьи 265 НК РФ. При этом НК РФ установлено, что факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

Рассмотрим порядок отражения в учете результатов плановой инвентаризации отдельных видов имущества и финансовых обязательств организаций торговли и общественного питания.

## 2.2. Инвентаризация основных средств

В соответствии с пунктом 3.3 Методических указаний по инвентаризации при выявлении объектов основных средств, 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.

Согласно пункту 34 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ<sup>11</sup>(прил.13)(далее — Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств), неучтенные объекты основных средств, обнаруженные при инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости и отражаются по дебету счета учета основных средств в корреспонденции со счетом учета финансовых результатов (с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц).

### Пример 1

При проведении плановой инвентаризации обнаружен неучтенный объект основных средств. Рыночная стоимость объекта составляет 70 000 руб.

В учете организации будет оформлена проводка:

дебет счета 01 «Основные средства» кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — на сумму рыночной стоимости приходуемого автомобиля — 70 000 руб.

В соответствии с пунктом 3.6 Методических указаний по инвентаризации на основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.). По решению руководителя организации такие объекты списываются с баланса организации.

---

<sup>11</sup> Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. N 91н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств" (с изменениями от 27 ноября 2006 г., 25 октября, 24 декабря 2010 г.)

Согласно пункту 31 ПБУ 6/01 доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов.

Доходами от списания основных средств являются материалы, металлолом и т.д., полученные в результате разборки, демонтажа объектов основных средств. Согласно пункту 66 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ<sup>12</sup> (прил.14) фактическая себестоимость материалов, остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

#### Пример 2

В ходе плановой инвентаризации выяснилось, что на балансе предприятия числится объект основных средств, не пригодный к эксплуатации вследствие физического износа и невозможности восстановления. Стоимость объекта, по которой он числится в учете, 30 000 руб., сумма начисленной амортизации — 26 000 руб. По итогам инвентаризации принято решение о списании объекта с баланса. Стоимость запасных частей и металлолома, полученного от ликвидации, — 2000 руб. Расходы по ликвидации (разборка, демонтаж и т.п.) — 380 руб., в том числе заработная плата (с отчислениями на социальное страхование) работников, занимавшихся разборкой автомашины, — 250 руб., общепроизводственные расходы — 130 руб.

В учете организации будут оформлены проводки:

дебет счета 01, субсчет «Выбытие основных средств» кредит счета 01 — на сумму первоначальной (восстановительной) стоимости ликвидируемого объекта - 30 000 руб.;

---

<sup>12</sup> ПРИКАЗ от 28 декабря 2001 г. N 119н ОБ УТВЕРЖДЕНИИ МЕТОДИЧЕСКИХ УКАЗАНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ (в ред. Приказов Минфина РФ от 23.04.2002 N 33н, от 26.03.2007 N 26н, от 25.10.2010 N 132н, от 24.12.2010 N 186н)



дебет счета 02 «Амортизация основных средств» кредит счета 01, субсчет «Выбытие основных средств» — на сумму начисленной амортизации — 26 000 руб.;

дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» кредит счета 01, субсчет «Выбытие основных средств» — на сумму остаточной стоимости автомашины — 4 000 руб.;

дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму расходов на заработную плату и отчисления на социальное страхование работников, занятых при ликвидации автомашины, — 250 руб.;

дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы» - на сумму общепроизводственных расходов, связанных с ликвидацией автомашины, — 130 руб.;

дебет счета 10 кредит счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы» — на сумму стоимости оприходованных запасных частей и металлолома — 2000 руб.;

дебет счета 99 «Прибыли и убытки» кредит счета 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — на сумму убытка от ликвидации автомашины — 2 380 руб. [4 000 руб. +250 руб. + 130 руб. - 2 000 руб.].

В соответствии с подпунктом 8 пункта 1 статьи 265 НК РФ для целей налогового учета расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, включаются в состав внереализационных расходов; доходы в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств признаются внереализационными доходами в соответствии с пунктом 13 статьи 250 НК РФ.

При обнаружении в ходе инвентаризации факта недостачи основных средств или их полной порчи, остаточная стоимость недостающих или полностью испорченных объектов относится в дебет счета 94 и числится там до принятия

решения об источнике покрытия затрат (за счет виновных лиц или за счет финансовых результатов).

### Пример 3

В ходе инвентаризации обнаружена недостача объекта основных средств, числящегося в эксплуатации в цехе основного производства. Стоимость недостающего объекта — 15 000 руб., сумма начисленной амортизации — 700 руб. Виновные не установлены. На основании постановления следственных органов о прекращении следственных действий в виду отсутствия виновных остаточная стоимость объекта отнесена на финансовые результаты.

В учете будут оформлены проводки:

дебет счета 01, субсчет «Выбытие основных средств» кредит счета 01 — на сумму стоимости недостающего объекта - 15 000 руб.;

дебет счета 02 кредит счета 01, субсчет «Выбытие основных средств» — на сумму начисленной амортизации — 700 руб.;

дебет счета 94 кредит счета 01, субсчет «Выбытие основных средств» — на сумму остаточной стоимости автомобиля — 14 300 руб.;

дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» кредит счета 94 — на сумму недостачи — 14 300 руб.;

дебет счета 99 кредит счета 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - на сумму убытка от списания недостающего объекта — 14 300 руб.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 2 статьи 265 НК РФ для целей налогового учета расходы в виде недостачи материальных ценностей в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены приравниваются к внереализационным расходам. Однако, как установлено НК РФ, в данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

### Пример 4

По вине работника предприятия вышел из строя объект основных средств стоимостью 20 000 руб. Сумма начисленной амортизации — 15 000 руб. По

заклучению специалистов объект восстановлению не подлежит. Сумма нанесенного организации фактического ущерба в размере остаточной стоимости объекта удержана из заработной платы виновного.

В учете организации будут оформлены проводки:

дебет счета 01, субсчет «Выбытие основных средств» кредит счета 01 «Основные средства» - на сумму стоимости объекта — 20 000 руб.;

дебет счета 02 кредит счета 01, субсчет «Выбытие основных средств» - на сумму начисленной амортизации - 15 000 руб.;

дебет счета 94 кредит счета 01, субсчет «Выбытие основных средств» — на сумму остаточной стоимости объекта — 5 000 руб.;

дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» кредит счета 94 — на сумму ущерба, подлежащую взысканию с виновного лица, - 5 000 руб.;

дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» кредит счета 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» - на сумму ущерба, удержанную из заработной платы виновного лица — 5 000 руб.

### **2.3.Инвентаризация товаров**

Товары, как часть материально-производственных запасов, инвентаризируются организациями торговли и общественного питания в порядке, установленном вышеперечисленными документами, а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету МПЗ<sup>13</sup>.

В соответствии с пунктом 3.15 Методических указаний по инвентаризации товары заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

---

<sup>13</sup> ПРИКАЗ от 28 декабря 2001 г. N 119н ОБ УТВЕРЖДЕНИИ МЕТОДИЧЕСКИХ УКАЗАНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ (в ред. Приказов Минфина РФ от 23.04.2002 N 33н, от 26.03.2007 N 26н, от 25.10.2010 N 132н, от 24.12.2010 N 186н)

При наличии большого товарного запаса на складах торговой организации инвентаризация одного склада проводится, как правило, в течение нескольких дней. Согласно пункту 2.12 Методических указаний по инвентаризации, если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (обеденный перерыв, ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

При проведении инвентаризации может возникнуть необходимость принять или отпустить товар со склада. Согласно пункту 3.18 Методических указаний по инвентаризации поступающий во время проведения инвентаризации товар принимается материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуется по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Поступавший товар заносится в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации», в которой указывается дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

В соответствии с пунктом 3.19 Методических указаний по инвентаризации отпуск товара со склада в процессе проведения инвентаризации допускается в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации. Товары отпускаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Отпускаемые товары заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации», которая оформляется 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.

Рассмотрим порядок отражения в учете результатов инвентаризации товаров.

Как уже было отмечено ранее, излишки имущества, выявленные при инвентаризации, приходятся по рыночным ценам и отражаются в учете по дебету счета учета этого имущества и кредиту счета прочих доходов и расходов.

#### Пример 5

В ходе проведения инвентаризации на складе торговой организации обнаружен излишек товара. Рыночная стоимость товара составляет 7 000 руб.

В учете торговой организации будет оформлена проводка:

дебет счета 41 «Товары» кредит счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы» — на сумму рыночной стоимости товара — 7 000 руб.

В соответствии с Планом счетов недостающие или полностью испорченные товарно-материальные ценности отражаются по дебету счета 94 с кредита счетов их учета.

Таким образом, при выявлении в процессе инвентаризации товаров недостачи в учете организаций торговли и общественного питания должна быть оформлена проводка:

дебет счета 94 кредит счета 41.

Согласно Плану счетов по недостающим или полностью испорченным товарно-материальным ценностям по дебету счета 94 приводится их фактическая себестоимость. Поэтому при учете товаров по продажным ценам возникает необходимость сторнирования торговой наценки:

дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» кредит счета 42 — сторно на сумму торговой наценки, относящейся к недостающим или испорченным товарам.

При выявлении недостачи или порчи товаров до момента их оплаты поставщику сумма, относящегося к этим товарам налога на добавленную стоимость, также должна быть отражена по дебету счета 94:

дебет счета 94 кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — на сумму налога на добавленную стоимость по недостающим или испорченным товарам.

#### Пример 6

Торговая организация ведет учет товаров по продажным ценам. По результатам инвентаризации выявлена недостача товара, продажная стоимость которого 14 000 руб. Торговая наценка, относящаяся к недостающему товару, — 5 600 руб. На момент выявления недостачи товар поставщику не оплачен. Числящаяся на счете 19 сумма налога на добавленную стоимость, относящаяся к недостающему товару, составляет 1 680 руб. Ввиду отсутствия виновных лиц недостающий товар списан за счет финансовых результатов.

В учете торговой организации будут оформлены проводки:

дебет счета 94 кредит счета 41 — на сумму продажной стоимости недостающего товара — 14 000 руб.;

дебет счета 94 кредит счета 42 — сторно на сумму торговой наценки — 5 600 руб.;

дебет счета 94 кредит счета 19 — на сумму налога на добавленную стоимость по недостающим товарам — 1 680 руб.;

дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» кредит счета 94 - на сумму недостачи — 10 080 руб.

В отличие от основных средств для материально-производственных запасов характерна естественная убыль. Согласно пункту 30 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ <sup>14</sup>недостача товаров и их порча списывается со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в пределах норм естественной убыли на расходы на продажу (проводка дебет счета 44 «Расходы на продажу» кредит счета 94). При этом установлено, что нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. При отсутствии норм убыль

---

<sup>14</sup> ПРИКАЗ от 28 декабря 2001 г. N 119н ОБ УТВЕРЖДЕНИИ МЕТОДИЧЕСКИХ УКАЗАНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ (в ред. Приказов Минфина РФ от 23.04.2002 N 33н, от 26.03.2007 N 26н, от 25.10.2010 N 132н, от 24.12.2010 N 186н)

рассматривается как недостача сверх норм и подлежит списанию на виновных лиц, а при их отсутствии — на финансовые результаты.

В соответствии с пунктом 30 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ<sup>15</sup> недостача запасов в пределах установленных норм естественной убыли определяется после зачета недостач запасов излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, произведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача запасов, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию запасов, по которому установлена недостача.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может производиться по решению руководства организации только за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении запасов одного и того же наименования и в тождественных количествах (пункт 32 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ).

В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих запасов выше стоимости запасов, оказавшихся в излишке, то указанная разница относится на виновных лиц. Если конкретные виновники недостачи не установлены, то разницы рассматриваются как недостача сверх норм убыли и списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

#### Пример 7

При проведении инвентаризации в торговой организации установлен излишек 10 кг муки по цене 8 руб. за 1 кг и недостача 9 кг муки по цене 11 руб. за 1 кг. Решено произвести взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы. К зачету принимается 9 кг муки по цене 8 руб. Разница в ценах, составляющая 27 руб. [9 кг x 11 руб. — 9 кг x 8 руб.], отнесена на счет виновного лица. Недостача внесена виновным лицом в кассу организации. Незачтенный 1 кг

---

<sup>15</sup> ПРИКАЗ от 28 декабря 2001 г. N 119н ОБ УТВЕРЖДЕНИИ МЕТОДИЧЕСКИХ УКАЗАНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ (в ред. Приказов Минфина РФ от 23.04.2002 N 33н, от 26.03.2007 N 26н, от 25.10.2010 N 132н, от 24.12.2010 N 186н)

муки по цене 8 руб. приходится. На момент обнаружения недостачи мука поставщику оплачена, уплаченный в составе цены приобретения налог на добавленную стоимость зачтен из бюджета.

По нашему мнению, восстановление налога на добавленную стоимость по недостающей муке не производится, поскольку НК РФ этого не предусматривает.

В учете организации будут оформлены проводки:

дебет счета 94 кредит счета 41 — на сумму недостачи — 27 руб.;

дебет счета 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» кредит счета 94 — на сумму недостачи, взыскиваемой с виновного лица, — 27 руб.;

дебет счета 50 «Касса» кредит счета 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — на сумму недостачи, внесенной виновным лицом в кассу организации, — 27 руб.;

дебет счета 41 кредит счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы» — на сумму излишка муки (1 кг по 8 руб.) — 8 руб.;

дебет счета 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» кредит счета 99 — на сумму излишка — 8 руб.

## **2.4.Инвентаризация расчетов**

Согласно пункту 73 Положения по ведению бухгалтерского учета расчеты с дебиторами и кредиторами<sup>16</sup> (прил.15)отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. Поэтому допущение в бухгалтерских записях ошибок и неточностей, равно как и несвоевременное отражение расчетов, неизменно приводят к расхождениям в учете дебитора и кредитора. Последствия таких расхождений очевидны — конфликт между сторонами, разрешить который довольно часто не удается без обращения в судебные органы. В связи с этим

---

<sup>16</sup> Положение По ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н) (с изменениями от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г., 18 сентября 2006 г., 26 марта 2007 г.)



состояние дебиторской (кредиторской) задолженности предприятия нуждается в постоянном контроле.

Поскольку инвентаризация расчетов связана с большими затратами времени, то целесообразно начинать ее не позднее 1 ноября с обязательным уточнением данных (для отчетности) по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным.

Согласно пункту 3.44 Методических указаний по инвентаризации<sup>17</sup> инвентаризация расчетов заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета. (прил.16)

Инвентаризация расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками и другими внешними дебиторами и кредиторами осуществляется посредством составления актов сверок.

Основное назначение акта сверки — подтверждение правильности осуществляемых между сторонами договора расчетов. Поэтому акт сверки должен содержать все необходимые данные, которые бы служили обоснованием суммы задолженности, а именно: номера и даты выписки первичных учетных документов, подтверждающих стоимость отгрузки (счета, счета-фактуры, накладные, акты выполненных работ и др.), и расчетных документов, подтверждающих сумму оплаты (в основном, платежные поручения), а также номера и даты других документов, подтверждающих погашение задолженности (договоры, акты взаимозачетов и др.).

Обнаруженные в ходе инвентаризации суммы дебиторской и кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности подлежат списанию с баланса организации. Течение срока исковой давности начинается по окончании срока исполнения обязательства, который определяется договором. Согласно статье 196 ГК РФ срок исковой давности установлен в три года.

В соответствии с пунктами 77 и 78 Положения по ведению бухгалтерского

---

<sup>17</sup> Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. N 49)

учета<sup>18</sup>(прил.17) по истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженности должны быть списаны на финансовые результаты организации. При этом суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, включаются в состав внереализационных расходов (пункт 12 ПБУ 10/99), суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, - в состав внереализационных доходов организации (пункт 8 ПБУ 9/99).

Списание задолженностей производится по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации.

Дебиторская и кредиторская задолженности относятся соответственно на расходы и доходы организации в сумме, в которой эти задолженности были отражены в бухгалтерском учете организации (пункт 14.3 ПБУ 10/99, пункт 10.4 ПБУ 9/99).

Списание задолженности оформляется в учете проводками:

дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму дебиторской задолженности;

дебет счета 60, 76 кредит счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы» — на сумму кредиторской задолженности.

На основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организацией может создаваться резерв сомнительных долгов.

Согласно пункту 70 Положения по ведению бухгалтерского учета<sup>19</sup> сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

---

<sup>18</sup> ПРИКАЗ МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ от 29.07.98 N 34н ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н, от 24.03.2000 N 31н, от 18.09.2006 N 116н, от 26.03.2007 N 26н, с изм., внесенными решением Верховного Суда РФ от 23.08.2000 N ГКПИ 00-645)

<sup>19</sup> ПРИКАЗ МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ от 29.07.98 N 34н ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н, от 24.03.2000 N 31н, от 18.09.2006 N 116н, от 26.03.2007 N 26н, с изм., внесенными решением Верховного Суда РФ от 23.08.2000 N ГКПИ 00-645)

Таким образом, если на момент проведения инвентаризации на балансе организации числится дебиторская задолженность (например, за отгруженные покупателю товары), срок погашения которой по договору истек, такая задолженность признается сомнительной и в отношении нее может быть создан резерв.

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

Создание резерва отражается в учете проводкой:

дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» — на сумму создаваемого резерва.

#### Пример 8

В ходе инвентаризации выяснилось, что на балансе организации числится дебиторская задолженность в сумме 30 000 руб. за отгруженные покупателю товары, срок погашения которой по договору истек четыре месяца назад.

В отношении дебиторской задолженности создан резерв в размере всей суммы задолженности:

дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» кредит счета 63 — на сумму созданного резерва — 30 000 руб.

Для целей налогообложения величина резерва определяется в порядке, установленном статьей 266 НК РФ. Согласно пункту 4 указанной статьи сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней — в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;

2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) — в сумму резерва включается 50 процентов от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;

3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней — не увеличивает сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со статьей 249 НК РФ.

## **2.5.Инвентаризация резервов**

В соответствии с пунктом 3.49 Методических указаний по инвентаризации при инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей проверяется правильность и обоснованность созданных в организации резервов: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; на выплату вознаграждений по итогам работы организации за год; расходов на ремонт основных средств; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства и др.

Согласно пункту 77 Методических указаний по бухгалтерскому учету<sup>20</sup> основных средств в целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резерв расходов на ремонт основных средств (в том числе арендованных).

Образование резерва расходов на ремонт основных средств отражается в учете организаций торговли и общественного питания проводкой:

дебет счета 44 «Расходы на продажу» кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов» — на сумму отчислений в резерв.

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств (включая арендованные объекты) излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются:

---

<sup>20</sup> Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. N 91н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств" (с изменениями от 27 ноября 2006 г., 25 октября, 24 декабря 2010 г.)

дебет счета 44 «Расходы на продажу» кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов» — сторно на сумму отчислений в резерв.

В случаях, когда окончание ремонтных работ по объектам с длительным сроком их производства и существенным объемом указанных работ происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва относится на финансовые результаты отчетного периода.

При инвентаризации резервов организация должна обратить внимание на порядок использования созданного в предыдущем отчетном периоде резерва сомнительных долгов. Согласно пункту 70 Положения по ведению бухгалтерского учета<sup>21</sup> если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам, что отражается в учете проводкой:

дебет счета 63 кредит счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы» — на сумму неизрасходованного резерва сомнительных долгов.

---

<sup>21</sup> ПРИКАЗ от 29 июля 1998 г. N 34н ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н, от 24.03.2000 N 31н, от 18.09.2006 N 116н, от 26.03.2007 N 26н, с изм., внесенными решением Верховного Суда РФ от 23.08.2000 N ГКПИ 00-645)

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сегодня инвентаризация на российских предприятиях проводится с целью сопоставления данных фактического наличия ценностей с данными бухгалтерского учета. Объектами проведения инвентаризации определены все имущество экономического субъекта независимо от его местонахождения (основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, денежные средства) и все виды финансовых обязательств (дебиторская и кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы). Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственными лицами.

Как правило, инвентаризация материальных ценностей, денежных средств, денежных документов, бланков строгой отчетности проводится внезапно, а основных средств, незавершенного производства, капитального строительства, расчетов и других статей баланса - по состоянию на 1-е число месяца.

Правила проведения инвентаризации определены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49<sup>22</sup> в соответствии с рядом принятых нормативных актов.

Формы инвентаризационных описей и актов инвентаризации утверждены постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 года №88<sup>23</sup>, в частности:

-Инваризационная опись товарно-материальных ценностей ИНВ - 3(прил.5)

-Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных ИНВ-4 (прил.6)

- Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение ИНВ-5(прил.7)

<sup>22</sup> ПРИКАЗ от 13 июня 1995 г. N 49 ОБ УТВЕРЖДЕНИИ МЕТОДИЧЕСКИХ УКАЗАНИЙ ПО ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА И ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 N 142н)

<sup>23</sup> Постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. N 88. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации (в ред. Постановлений Госкомстата РФ от 27.03.2000 N 26, от 03.05.2000 N 36)

- Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути ИНВ -6(прил.8)

- Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них ИНВ-8(прил.9)

- Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях ИНВ-8а(прил.10)

- Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них ИНВ-9(прил.10).

Основными целями инвентаризации являются: проверка правильности данных текущего учета и выявление допущенных ошибок; отражение неучтенных хозяйственных и финансовых операций; контроль сохранности имущества; контроль за полнотой и своевременностью расчетов по хозяйственным договорам и обязательствам, по уплате налогов и сборов; проверка условий и порядка хранения товаров; выявление залежавшихся, неходовых, устаревших товаров; проверка отражения всех хозяйственных операций в документах и в бухгалтерском учете и т. д.

Необходимость инвентаризации обусловлена рядом причин, основными из которых являются: выявление возможных ошибок в учете, которые могут привести к серьезным материальным потерям — штрафам за сокрытие прибыли; изменение физических свойств товарно-материальных ценностей; стихийные бедствия, пожар, авария и т. д.; кражи, злоупотребления; недоверие к материально ответственному лицу; проведение ревизий, аудиторских проверок; в случае смены бригадира при бригадной материальной ответственности; по требованию судебно-следственных органов.

Если признавать инвентаризацию как основополагающий прием бухгалтерского учета, то следует признать, что цель бухгалтерского баланса состоит в отражении имущественного положения организации. Однако если, не без основания, считать инвентаризационную опись всего-навсего первичным документом, который, как и любой такой документ, содержит ошибки, то

основной задачей процесса составления баланса следует признать исчисление финансовых результатов.



## ГЛОССАРИЙ

№ п/п	Понятие	Определение
1	выборочная инвентаризация	в ходе которой проверяется какая-либо часть имущества
2	внезапные инвентаризации	ответственные лица не знают о времени проведения инвентаризации и не могут заранее подготовиться к ней
3	заранее объявленные (назначенные) инвентаризации	ответственные лица знают о времени проведения инвентаризации и обязаны подготовиться к ней
4	Инвентаризация	опись имущества — сверка фактического наличия имущества и кредиторской задолженности организации с данными бухгалтерского учета
5	Ординарные инвентаризации	проводимые по инициативе собственников или администраторов
6	Сплошная инвентаризация	инвентаризации подвергается все имущество организации и все виды финансовых обязательств
7	Финансовые обязательства	кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы
8	Экстраординарные инвентаризации	предпринимаемые по настоянию каких-либо сторонних органов, например, банков или же по решению судебных органов.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

- 1.Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г., 3 ноября 2006 г., 23 ноября 2009 г., 8 мая, 27 июля, 28 сентября 2010 г.)Принят Государственной Думой 23 февраля 1996 года.Одобен Советом Федерации 20 марта 1996 года
- 2.Приказ от 13 июня 1995 г. N 49 Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств(в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 N 142н)
- 3.Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" (с изменениями от 23 апреля 2002 г., 26 марта 2007 г., 25 октября, 24 декабря 2010 г.)
- 4.Постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. N 88. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации (в ред. Постановлений Госкомстата РФ от 27.03.2000 N 26, от 03.05.2000 N 36)
- 5.Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. N 91н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств" (с изменениями от 27 ноября 2006 г., 25 октября, 24 декабря 2010 г.)
- 6.Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н) (с изменениями от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г., 18 сентября 2006 г., 26 марта 2007 г.)
- 7.Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. N 49)

8. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. Серия «Экономика и управление». - М.: ИКЦ «МарТ», Ростов н./Д.: Изд. центр «МарТ», 2011 г.
9. Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н., Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет. - М.: Финансы и статистика, 2011 г.
10. Бабаев Ю.А.. Бухгалтерский учет: Учебник. Под ред. Ю.А. Бабаева. - М.: ТК Велби, Издательство «Прспект», 2010 г.
11. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета. Учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити - Дана, 2009 г.
12. Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. «Основы бухгалтерского учета: экзаменационные ответы» Серия "Сдадим экзамен". – Ростов н./Д.: "Феникс", 2011 г.
13. Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. Бухгалтерский учет. Серия «Учебные пособия». – Ростов н./Д.: Феникс, 2010 г.
14. Бочкарева И.И. Бухгалтерский учет под ред. Соколова Я.В. – 2-е издание, перераб. и доп. – М.: ТК Вэлби, изд-во Прспект, 2009 г.
15. Булатов М.А. «Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – 2-е издание, перераб. и доп. /М. А. Булатов. – М.: Экзамен, 2009 г.
16. Гражданский кодекс Российской Федерации. – М.; СПб.: Издательско – торговая корпорация «Дашков и К»: «Издательский дом Герда», 2011 г.
17. Гетьман В.Г. Финансовый учет: Учебник. - М., 2010 г.
18. Захарьин В.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Форум: ИНФРА-М, 2011 г.
19. Киримов В.Е. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. - М.: «Дашков и К», 2009 г.
20. Коваль Л.С. Теория бухгалтерского учета: - М.: Издательство НПО «Модек», 2009 г.
21. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 4-е издание, перераб, и доп. – М.: ИНФРА-М, 2011 г.
22. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. Учебник- 3-е изд. перераб. и доп. – М.: 2011 г.

- 23.Мизиковский Е.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие.- М.: ЮРИСТЪ, 2010 г.
- 24.Медведев М. Ю. Общая теория бухгалтерского учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2009г.
- 25.Налоговый кодекс. М. Норма, 2011 г.
- 26.Полякова С.И., Старовойтова Е.В., Соловьева О.В. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М; 2009г.
- 27.Русалева Л.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Ростов н. /Д: «Феникс», 2011 г.
28. Соколова Е.С. Теория бухгалтерского учета. Учебное пособие. – М.: ФБК - ПРЕСС, 2011 г.
- 29.Уголовный кодекс Российской Федерации. – М.; СПб.: Издательско – торговая корпорация «Дашков и К»: «Издательский дом Герда», 2011г.

