

Тема: Бухгалтерские документы

Сущность и значение документов. Классификация документов

Требования, предъявляемые по содержанию и оформлению бухгалтерских документов. Документооборот, его правила.

Важнейшим элементом метода бухгалтерского учета является документирование - подтверждение каждой хозяйственной операции первичным бухгалтерским документом.

Термин «документ» (documentum) латинского происхождения и означает «свидетельство, доказательство».

Современное понимание бухгалтерского документа - это письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, либо дающее право на её совершение, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета.

Эти нормативные акты устанавливают обязательный для всех организаций порядок оформления бухгалтерских документов и способы исправления допущенных ошибок.

Так, в соответствии с «Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете», каждый бухгалтерский документ должен иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы), код формы;
- дату составления;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции (в количественном и стоимостном выражении);
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки.

Первичные учетные документы могут быть составлены на бумажных и машинных носителях и принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утверждённых Госкомстатом РФ по согласованию с Минфином и Минэкономразвития РФ.

При заполнении бухгалтерских документов не допустимы помарки, подчистки, неоговоренные исправления. Допущенные ошибки исправляются следующими способами:

Корректирующий способ применяется для исправления ошибок в документах (кроме кассовых и банковских) до подведения итогов в них. Исправление производится путем зачеркивания не правильных и надписывания правильных записей, заверенных подписью исправляющего с оговоркой «Исправлено». Ошибочная запись суммы или текста зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочесть ошибочно написанное. Затем вписывается правильная сумма или текст с указанием даты исправления и подписи должностного лица, сделавшего исправление. В зависимости от исправления существует три вида оговорок: «Исправленному верить», «Вписанному верить», «Зачеркнутое не читать».

При выявлении ошибок после подведения итогов за учетный период, а также, если ошибка повторяется в нескольких регистрах, применяются дополнительная и сторнировочная записи.

В том случае, когда корреспонденция счетов указана верно, а стоимостная оценка (основание показателя) занижена, делается **дополнительная запись**. Она имеет корреспонденцию счетов, аналогичную основной записи, а основание показателя соответствует разнице между правильной и ошибочной суммой.

Сторнировочная запись выполняется при необходимости аннулировать частично или полностью ошибочную запись. В первом случае устраняется превышение ошибочного показателя при правильной корреспонденции счетов. Во втором случае, когда ошибка допущена не только в стоимостном показателе, но и ошибочна корреспонденция бухгалтерских счетов, необходимо составить две проводки. Неправильная запись повторяется красными чернилами, что означает вычитание и тем самым ее сторнирование, уничтожение. Затем делается дополнительная проводка с правильной корреспонденцией счетов.

В бухгалтерском учете не принято пользоваться отрицательными числами (бухгалтер не употребляет знак минус). Отрицательные числа в сторнировочных записях фиксируются красным цветом или обводятся квадратом. В западном учете отрицательные числа помещаются в круглые скобки, например (250 000). В настоящее время таким способом обозначают отрицательные числа и многие российские бухгалтеры.

Все многообразие документов принято группировать по однородным признакам:

Первичные документы по назначению разделяют:

- **распорядительные** – разрешают проведение хозяйственных операций, но не подтверждают их совершение (приказы, распоряжения, указания,

доверенности) не отражается в учетных регистрах. Эти документы подписывают сотрудники организации, имеющие право давать распоряжения, отраженные в данных документах;



Рис. 2.5. Классификация бухгалтерских документов по назначению, порядку составления, содержанию, месту составления, порядку заполнения

- **исполнительные (оправдательные)** – фиксируют факт совершения хозяйственной операции и свидетельствуют о получении, выдаче, расходовании материальных и денежных ресурсов, что непосредственно отражается в учетных регистрах (накладные, требования, приходные ордера, акты приемки и др.);
- **документы бухгалтерского оформления** - составляются в бухгалтерии в случаях, когда для записи хозяйственных операций других первичных документов нет (отчеты, справки, расчеты и др.);
- **комбинированные документы** - документы, имеющие разрешительно - оправдательный характер, оправдательный и бухгалтерского оформления (авансовый отчет, расходный кассовый ордер, платежная ведомость).

По порядку составления документы разделяют на **первичные**, которые составляются на каждую отдельную операцию в момент ее совершения и **сводные**— оформляются на основании первичных однородных документов. Они могут быть исполнительными, бухгалтерского оформления, комбинированными.

По содержанию хозяйственных операций документы делятся на материальные документы – отражают наличие и движение средств и предметов труда. К ним относятся основные акты (накладные) приема – передачи и списания основных средств, нематериальных активов, документы на оприходование и списание материальных ценностей, счета-фактуры, накладные и др. Денежные – отражают движение денежных средств. Например: чеки, выписки банка, приходные и расходные кассовые ордера и др. Расчетные – отражают расчеты организация с юридическими и физическими лицами. Например: платежные поручения, расчетно-платежные ведомости.

По способу отражения операций документы бывают разовые – применяются один раз для отражения одной или нескольких операций. После составления разовый документ поступает в бухгалтерию и служит основанием для отражения в учете. Накопительные документы – составляются за определенный период для отражения однородных повторяющихся операций. В конце периода подсчитываются итоги для показателей, которые служат основанием для учетных записей. Например: лимитно-заборные карты, месячные наряды и др.

По месту составления документы бывают внутренними, которые составляются для отражения внутренних операций организация. Например: кассовые приходные и расходные ордера, акты, расчетно-платежные ведомости и др. Внешние документы – составляются за пределами данного организация и поступают к нему в оформленном виде. Например: счета-фактуры, выписка из банка, товарно-транспортные накладные и др.

По порядку заполнения: документы, заполняемые вручную или на пишущей машинке и посредством средств вычислительной техники, т.е. автоматическое формирование первичного документа в момент отражение хозяйственной операции в информационной системе организация.

По качественным признакам документы бывают: доброкачественные и недоброкачественные. Под доброкачественным бухгалтерским документом понимается документ, составленный по установленной форме, соответствующим способом (типографским, компьютерным, на машинке, шариковой ручкой), содержащий все реквизиты, отражающие действительные, законные операции.

Доброкачественными (полноценными) признаются документы, отвечающие требованиям ст. 9 Закона № 402. Для классификации документов по качественным признакам целесообразно использовать следующие критерии доброкачественности документов.

1. Формальный критерий предусматривает составление документа по определенной форме. В России широко применяются типовые межведомственные формы различных первичных документов. Экономические субъекты используют их на различных участках финансово-хозяйственной деятельности, отражая ту или иную операцию на бланках соответствующих первичных документов. В документе должны быть заполнены все реквизиты, начиная с наименования хозяйствующего субъекта и заканчивая подписями лиц, оформлявших и санкционировавших данную хозяйственную операцию.

Одним из наиболее грубых нарушений, отрицательно влияющих на защитные функции бухгалтерского учета, является так называемая "инверсия", т.е. составление взаимосвязанных документов в обратной последовательности. Например, документы об оприходовании готовой продукции из цеха на склад (акт приемки-передачи, накладная внутрихозяйственного назначения, реестр сданной на склад готовой продукции и т.д.) составляются позднее и на основе накладных об отпуске этой же продукции покупателям, в результате чего появляется неучтенное количество готовой продукции на складе. При данном порядке изъятие ценностей на любом промежуточном этапе (на склад продукции) не вызовет недостачи или несоответствия в документах. Такое нарушение может рассматриваться как условие, способствующее совершению противоправных деяний.

- 2. Критерий законности подразумевает, что хозяйственная операция, отраженная в документе, должна быть законна по своему содержанию и санкционирована уполномоченными должностными лицами. Запрещается принимать к исполнению и оформлению первичные документы по операциям, которые противоречат действующему законодательству. Контроль соответствия осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ должен обеспечивать главный бухгалтер.
- 3. Критерий действительности заключается в необходимости отражения в документе реальной хозяйственной операции, объемов операции, даты, данных лиц, участвующих в ней, и др. Своевременное и реальное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки в бухгалтерию должны обеспечивать лица, оформившие документ.

Бухгалтерские документы, не отвечающие хотя бы одному из перечисленных требований, являются недоброкачественными.

Бухгалтерские документы, составленные с нарушением даже одного из этих требований, являются недоброкачественными

Недоброкачественные документы в зависимости от нарушенных требований можно разделить на три группы:

1) неправильно оформленные: без необходимых реквизитов (подписи, даты), с лишними реквизитами (накладная с гербовой печатью и т.п.), с ненадлежащими реквизитами (чек на получение денег, подписанный неправомочным лицом). Подобные документы бухгалтерия не вправе принимать к учету;

2) отражающие незаконные операции: составленные на хозяйственные операции, которые по существующим правовым нормам не должны совершаться (акт на списание материалов на капитальный ремонт с завышением их стоимости и т.п.). Данные документы отражают как незаконность содержания операции (передача материальных ценностей без законного основания), так и нарушения технологии учетной работы (отпуск товаров сверх указанного в накладных количества);

3) отражающие вымышленные операции, которые в действительности не осуществлялись. С проведением подобных фиктивных хозяйственных операций неразрывно связано понятие "фиктивный документ" (от лат. fictio – вымысел) – это вымышленный первичный документ, подлинного аналога которого не имеется. Данный документ может быть изготовлен от имени как несуществующей организации, так и реально существующей. Он может быть зарегистрирован в сводном документе, но в действительности никогда не существовал. В связи с этим фиктивный документ не может рассматриваться как поддельный, поскольку нельзя подделать то, чего не существовало.

Поскольку бухгалтерские документы несут в себе информацию о движении денежных средств и товарно-материальных ценностей, они могут быть бестоварными или безденежными. Безденежным документом является расходный кассовый ордер, деньги по которому в действительности не выдавались получателю.

Бестоварными называются содержащие все реквизиты документы (накладная, счет-фактура), по которым в действительности передача товара не осуществлялась.

Оформление бестоварных документов может осуществляться с целью:

- представления подложных данных о фактическом расходовании сырья и материалов на производство с последующим их хищением;
- выдачи сторонним предприятиям и фирмам заведомо фиктивных документов для прикрытия их противозаконных действий;
- составления фиктивных или изменения подлинных документов в целях сокрытия недостачи материальных ценностей, образовавшейся вследствие хищения.

Безденежные документы могут использоваться подозреваемыми с целью сокрытия излишков и недостач.

При проверке документов представителями правоохранительных и контролирующих органов на предмет их подлинности необходимо учитывать, что они могут содержать в себе случайные ошибки (дату совершения хозяйственной операции, ее объем и др.), связанные с невнимательностью, неопытностью материально ответственного лица, а также незнанием им основ учетной работы.

Бухгалтерские документы имеют существенное значение при выявлении и расследовании преступлений экономической направленности в связи с тем, что являются носителями юридически значимой информации. Предпосылкой успешного использования различных бухгалтерских документов в предупреждении, обнаружении и раскрытии хищений, должностных и хозяйственных преступлений является знание работниками правоохранительных органов документооборота.

Целенаправленное исследование документов в юридической практике дает юристу представление о многообразии возможных нарушений связей между учетными документами и отраженными в них хозяйственными операциями, а также между самими документами; помогает разобраться в бухгалтерских документах, не прибегая к помощи специалиста-бухгалтера; позволяет целенаправленно осуществлять активную поисковую работу и реализовывать проверенные сведения о выявленных нарушениях либо в целях профилактики, либо для раскрытия преступления. Вместе с тем исследуемые юристом документы могут в дальнейшем являться объектом анализа при проведении документальной ревизии, аудиторской, налоговой проверки и судебно-бухгалтерской экспертизы.

Особое значение для юристов имеет умение выявлять признаки подлогов в учетных и бухгалтерских документах. Подлоги могут проявляться в виде несоответствия определенных действий участников кредитно-денежных сделок по времени, месту, отклонений от порядка осуществления учетных операций, установленного нормативными актами, нелогичности и нецелесообразности операции, несоответствия между различными экземплярами одного документа, несоответствия штампов и печатей названию предприятия, подчисток, исправлений и т.п.

Подложные бухгалтерские документы с позиции криминалистической практики делятся на два вида: фальсифицированные (измененные с помощью материального подлога) и содержащие заведомо ложные сведения (составленные посредством интеллектуального подлога).

Материальный подлог (подделка, фальсификация) означает внесение непосредственных изменений в реквизиты документа. Наиболее типичными видами данного подлога являются: подчистка, дописка, дорисовка, травление и смывание, техническая подделка подписи, подделка печатей и штампов.

Подчистка – механическое уничтожение отдельных записей, знаков, штрихов или реквизитов документов. При этом на месте первоначальных записей выполняются новые или к оставшимся штрихам дописываются отдельные элементы букв, цифр. Признаками подлога, на которые обращает внимание сотрудник милиции, являются: взъерошенность волокон и утончение слоя бумаги (на просвет), остатки штрихов первоначальных записей и их различие в цветовом оттенке, нарушение разлиновки на бухгалтерском документе.

Дописка, дорисовка – изменение первоначального текста документа путем внесения в него отдельных записей и слов. Дописка (допечатка) включает добавления слов и знаков. Ее признаками являются: нарушение интервалов между словами, строками, наличие записи на полях документа, цветовой оттенок чернил, которыми осуществлена дописка, неестественное расположение текста относительно линии строки. Дописки запятых могут производиться в графе "количество товара" (401 кг изменяется на 40,1 кг). О дорисовке отдельных элементов букв и цифр свидетельствуют извилистость штрихов, нестандартная конфигурация знаков (например, изменение цифры "5" на "6", "3" на "8", букв "с" на "о") и т.п.

Для выявления фактов дописки, дорисовки цифр, подделки почерка материально ответственных лиц в документах назначается почерковедческая экспертиза.

Травлением и смыванием уничтожается первоначальный текст, как правило, рукописных документов. Признаками данного способа являются: наличие

расплывов красителя в штрихах текста, матовых, желтых пятен на отдельных частях документа. Документы, в которых имеются признаки травления, изымаются сотрудниками правоохранительных органов и направляются на исследование в экспертные учреждения, где с помощью люминесценции специалистами просматриваются зоны предполагаемого травления. При неполном травлении или смывании могут быть установлены фрагменты первоначальных записей.

Техническая подделка подписи производится путем ее перекопирования с другого документа. Признаками подделки являются извилистость штрихов, замедленный темп исполнения, следы остановок пишущего прибора, наличие карандашных штрихов подготовки подписи. В настоящее время очень часто встречаются факты подделки гарантийных писем (чаще всего подделки подписи главного бухгалтера, отказывающегося выдать гарантии вследствие плохого финансового состояния предприятия).

Подделка оттисков печатей и штампов производится нанесением оттисков печатями кустарного производства. Признаками могут являться нестандартность букв, различные расстояния между буквами и словами.

Другой вид подлога – интеллектуальный – характеризуется изготовлением документа, правильного по форме, но содержащего факты, полностью или частично не соответствующие действительности (отражение в расходных документах иного товара вместо фактически отпущенного, однако на такую же общую сумму, несоответствие титульного листа устава предприятия его фактическому содержанию и т.д.).

С помощью интеллектуального подлога в документах отражаются ложные сведения об отдельных сторонах действительно совершенной хозяйственной операции. Искажение сведений чаще всего касается суммы денежных средств, количества, качества товара и др. Например, изменение суммы выданных по платежной ведомости денег путем ее завышения и занижение депонированной заработной платы. Лицо, совершающее данный подлог, заранее осведомлено о незаконности совершенной им хозяйственной операции.

Интеллектуальные подлоги устанавливаются проверяющими лицами при осмотре черновых записей, которые часто ведут материально ответственные лица. Наиболее эффективным приемом выявления данных подлогов является изучение документов и отраженных в них операций, содержания документов, копий или вторых экземпляров.

Признаками подложных документов являются:

- отсутствие у получателя материальных ценностей или наличие их в меньшем количестве, чем отпущено поставщиком;
- отсутствие платежного требования-поручения предприятия-поставщика об оплате стоимости каких-либо материалов;
- несоответствие данных в документах о движении материальных ценностей и товарно-транспортных накладных;
- несоответствие показателей в различных экземплярах одного и того же документа, находящихся у поставщика и покупателя;
- отсутствие транспортных документов (путевых листов), свидетельствующих о перевозке материалов;
- наличие у поставщика документов о расходе материалов, которые не были в приходе, и др.

Для выявления подложных документов в юридической и контрольно-ревизионной практике широко используются приемы проверки отдельного документа, включающие в себя формальную, нормативную и арифметическую проверки.

Формальная проверка – это внешний осмотр бухгалтерского документа, изучение и сопоставление его реквизитов.

Начальная стадия осмотра может привлечь внимание проверяющего к отдельным отклонениям от формальных требований:

- отклонению от правил составления и оформления документов. Первичные документы составляются по форме, содержащейся в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации. Все самостоятельно разрабатываемые формы документов подлежат обязательному утверждению в составе иных документов, утверждаемых при формировании учетной политики;
- отсутствию каких-либо реквизитов (печати, подписи, части текста и т. п.);
- наличию сомнительных реквизитов, свидетельствующих о признаках материального подлога (подчисток, травления, подклеек, приписок иных изменений цифровых и текстовых записей);
- наличию излишних реквизитов, что свидетельствует, как правило, о стремлении преступника придать документу наибольшую достоверность и силу. К их числу относятся различные пометки, посторонние записи на тексте документа, которые могут быть как напоминанием сущности совершенного подлога, так и сигналом для сообщников;

– несоответствию документов реальной обстановке их составления, использования и хранения (чистые, немятые и др.);

– противоречию между реквизитами документа. Противоречия бывают формальные, т.е. между самими реквизитами (например, несоответствие между штампом и печатью по названию предприятия), и логические, проявляющиеся в необычном их сочетании или находящиеся в противоречии с нормальной хозяйственной деятельностью предприятия вообще либо отдельно взятой хозяйственной операцией. Например, наименование предприятия, от имени которого составлен документ, может не совпадать с его наименованием на печати либо дата на первичном документе указывает на праздничные и выходные дни, когда предприятие не работало.

Успех применения формальной проверки при выявлении признаков преступлений находится в прямой зависимости от знания юристами порядка заполнения бухгалтерских документов, слабых звеньев в учетном процессе, уязвимых хозяйственных операций, используемых подозреваемыми в своих корыстных целях; применения апробированных ревизионной практикой приемов распознавания доброкачественности документов.

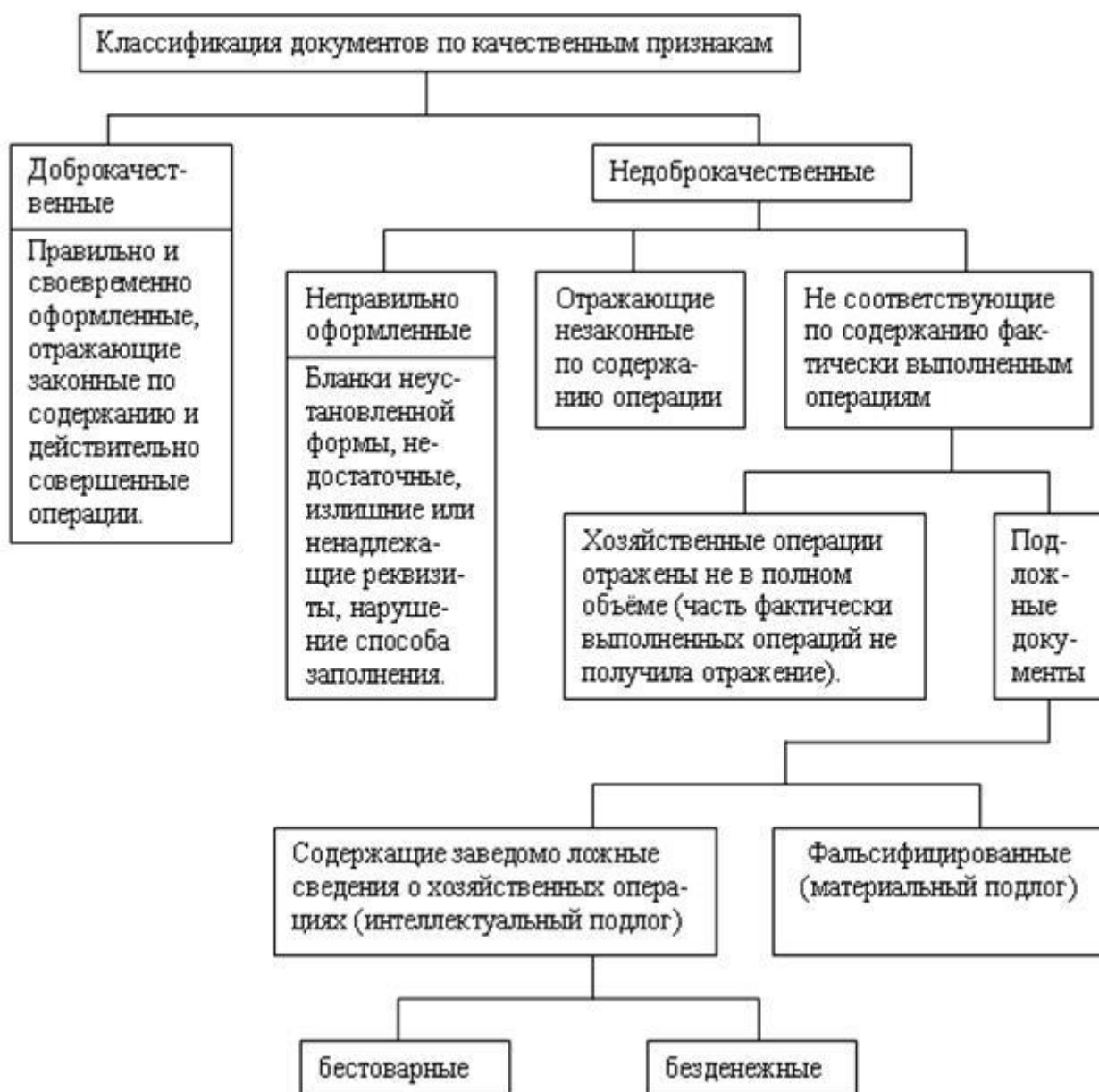
Нормативная проверка заключается в изучении документа с точки зрения соответствия действующим законам, нормативным актам, инструкциям, правилам, ГОСТам, ОСТам, ТУ, нормам расхода сырья, правильности применения расценок, размеру налогов и т.п., а также целесообразности отраженной в нем хозяйственной операции. Подобная проверка позволяет выяснить правомерность различных хозяйственных операций и установить факты нарушения различных правил, инструкций. Например, незаконный зачет пересортицы товаров, правильность применения норм естественной убыли к отдельным видам товаров, превышение лимита остатков наличных денег в кассе и др.

Существуют объективные ограничения использования нормативной проверки работниками правоохранительных органов. Они связаны с наличием большого числа действующих правил оформления различных учетных документов. При этом наряду со знаниями бухгалтерского учета очень часто возникает необходимость изучения нормативного материала, относящегося к технологии, товароведению, налогообложению, экономике.

Арифметическая (счетная) проверка заключается в установлении правильности сделанных в документе подсчетов итоговых сумм. С ее помощью можно выявить арифметические несоответствия между частными и итоговыми суммами. Названные несоответствия могут быть выявлены как по горизонтальным (например, при умножении или сложении), так и по вертикальным строчкам (правильность подсчета по отдельным колонкам и

итоговой сумме – и в количественном, натуральном, и в стоимостном выражении). Такая проверка также позволяет установить правильность вычисления процентов, умножения количественных показателей на целостные и т.п.

Этот метод наиболее часто применяется в сочетании с другими приемами контроля, что позволяет не только осуществить счетную проверку бухгалтерской отчетности и балансов, но и изучить состояние расчетных взаимоотношений с налоговыми органами по налоговым платежам, с банками по кредитованию, а также другими организациями по различным счетам.



Документооборот - это путь документа от момента составления до сдачи в архив.

В целях своевременного отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете, в организации составляется график документооборота с указанием сроков и порядка составления документов, а также лиц, ответственных за их своевременное предоставление в бухгалтерию. График разрабатывается главным бухгалтером и утверждается руководителем.

Организация обязана хранить первичные учетные документы, регистры и отчетность в течение сроков, установленных правилами организации архивного дела, но не менее пяти лет (ст. 7 Закона о бухгалтерском учете). Документы налогового учета хранятся четыре года (ст. 23 НК РФ).

Высока значимость бухгалтерских документов в правоприменительной деятельности. Общеизвестно, что при расследовании экономических преступлений, зачастую при расследовании гражданских дел в суде, именно бухгалтерские документы являются важными источниками получения прямых и косвенных доказательств, помогают воссоздать события правонарушения и установить круг лиц, его совершивших. Отсюда, юристу необходимо знать нормативно установленные правила составления бухгалтерских документов.

Тема: Инвентаризация, ее виды и порядок проведения

Назначение, цели и задачи 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.

Инвентаризация — это проверка наличия имущества организации и состояния её финансовых обязательств на определённую дату путём сличения фактических данных с данными бухгалтерского учёта.

Для обеспечения контроля за сохранностью хозяйственных средств и для полного соответствия данных учета фактическим остаткам, для обеспечения реальности показателей бухгалтерского учета используется элемент метода бухучета - инвентаризация, т.е. установление фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем пересчета остатков в натуре или проверки учетных записей. 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 проведения инвентаризации.

Правила проведения инвентаризации определены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 в соответствии с рядом принятых нормативных актов.

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:

Обязательная инвентаризация

Полный перечень случаев, когда организация обязана проводить инвентаризацию, есть в [пункте 27](#) Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности. Среди них:

- передача имущества в аренду, его выкуп и продажа;

- составление годовой бухгалтерской отчетности (при этом инвентаризацию основных средств можно проводить не ежегодно, а раз в три года, библиотечных фондов – раз в пять лет);
- смена материально ответственных сотрудников (например, кассира или кладовщика);
- выявленные хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- стихийные бедствия, пожар или другие чрезвычайные ситуации, вызванные экстремальными условиями;
- реорганизация или ликвидация организации;
- другие случаи, предусмотренные законодательством и другими нормативно-правовыми документами (например, в случае продажи предприятия как имущественного комплекса на основании [ст. 561](#) ГК).

Это подтверждает Минфин в [письме от 25.12.2015 № 07-01-12/76134](#).

Инвентаризацию активов и обязательств перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проведите по состоянию на 31 декабря отчетного года. Ведь отчетным годом является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно. Это следует из [части 1](#) статьи 15 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, [приложения](#) к [письму Минфина от 09.01.2013 № 07-02-18/01](#).

Основными целями инвентаризации являются:

1. проверка правильности данных текущего учета и выявления 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 и пр.;
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. при смене бригадира при бригадной материальной ответственности;
8. по требованию судебно-следственных органов.

Виды инвентаризаций

Выделяют следующие виды инвентаризаций:

1. по объему - полная и частичная;
2. по методу проведения - выборочная и сплошная;
3. по назначению - плановая, внеплановая, повторная, контрольная.

Полная инвентаризация проводится перед составлением годового отчета, при аудиторской проверке или ревизии и охватывает все материальные ценности, денежные средства и расчетные отношения с другими организациями и лицами. При полной инвентаризации охватывают также все виды средств, в том числе ценности, не принадлежащие организации (арендованные основные средства; товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение; материалы, принятые в переработку, и т.д.).

Каждая отдельная инвентаризация, охватывающая часть средств организации, называется частичной инвентаризацией. К ней относятся, например, инвентаризация денежных средств (ревизия кассы), инвентаризация материальных ценностей, связанная со сменой материально ответственных лиц, и т.д.

При выборочной инвентаризации у конкретного материально ответственного лица проверяют только некоторые ценности на выбор. Выборочная инвентаризация проводится в организациях с большой номенклатурой ценностей.

Сплошная инвентаризация проводится одновременно во всех структурных подразделениях и предприятиях, которые принадлежат данной организации.

Плановая инвентаризация проводится по графику в указанные сроки, утвержденные руководителем, причем сроки проведения ее не подлежат оглашению.

Внеплановая инвентаризация проводится не по плану, а в силу сложившихся обстоятельств (при передаче дел материально ответственным лицом, после стихийных бедствий, хищений).

Повторная инвентаризация проводится, если возникли сомнения в достоверности, объективности, качестве проведенной инвентаризации.

Контрольная инвентаризация. По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.д., где проводилась инвентаризация.

10.3.

Порядок проведения инвентаризации

Существует следующий порядок проведения инвентаризации.

В организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации, организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты. В ее состав можно включать и представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

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

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент

инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о

движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и

расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «___» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки. Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

Подготовка к инвентаризации

Прежде чем начать инвентаризацию, нужно, во-первых, подготовить [приказ о ее проведении](#). И во-вторых, собрать подписи от материально ответственных сотрудников в том, что к началу ревизии они сдали все документы на имущество в бухгалтерию или инвентаризационной комиссии. А также в том, что все поступившие ценности оприходованы, а выбывшие – списаны. Для таких подписей предусмотрен специальный раздел в [инвентаризационной описи \(акте\)](#).

Такие требования содержатся в [пункте 2.4](#) Методических указаний, утвержденных [приказом Минфина от 13.06.1995 № 49](#).

Приказ о проведении инвентаризации можете составить по [форме](#), разработанной самостоятельно. Таковую форму должен утвердить руководитель организации. Но можно воспользоваться и типовой [формой](#), которая утверждена [постановлением Госкомстата от 18.08.1998 № 88](#).

Документальное оформление инвентаризации

Для проведения инвентаризации руководителем организации издается приказ, который регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

Отражение в учетной политике

Порядок проведения инвентаризации (как обязательной, так и добровольной) [отразите в учетной политике](#). Для этого оформите приложение к приказу об учетной политике, в котором укажите:

- график инвентаризаций (в т. ч. обязательных) в отчетном году;
- их сроки;
- перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой инвентаризации.

Такие правила следуют из [ПБУ 1/2008](#).

Излишки и недостачи

Если в результате инвентаризации выявлены излишки или недостача, то оформите сличительную ведомость. Ее составьте только по тому имуществу, по которому есть отклонения от учетных данных. При этом укажите только расхождения (излишек, недостача), выявленные при инвентаризации. Ведомость заполните вручную или на компьютере. Такой порядок предусмотрен в [пункте 4.1](#) Методических указаний,

Сличительные ведомости можно разработать самостоятельно. Или же проще воспользоваться [формами](#), которые утверждены [пунктом 1.2](#) постановления Госкомстата от 18.08.1998 № 88. Такой вывод следует из [части 4](#) статьи 9 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

Ошибки при проведении инвентаризации.

Ошибка: Не утверждены порядок проведения инвентаризации, состав инвентаризационной комиссии и сроки проведения инвентаризации

Надо: Приказ нужно составить по форме № ИНВ-22. Его можно дополнить необходимыми реквизитами

Ошибка: Не получены расписки от материально ответственных лиц о том, что все приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию

Надо: До начала инвентаризации материально ответственные лица дают расписки в инвентаризационных описях по формам №№ [ИНВ-1](#), [ИНВ-](#)

[3](#), [ИНВ-5](#), [ИНВ-16](#) и в акте по форме [№ ИНВ-15](#). Имущество, которое поступит или будет отпущено во время инвентаризации, заносится в отдельные описи (п. [3.18](#), [3.19](#) Методических указаний №49,

Ошибка : Открыт доступ посторонних лиц к помещениям, в которых проводится инвентаризация

Надо По правилам перед уходом комиссия опечатывает помещения, где хранятся материальные ценности. В обеденный перерыв, ночное время требуется хранить описи в шкафу или сейфе в закрытом помещении, где проводится инвентаризация. В приказе о назначении инвентаризации нужно указать ответственных лиц, в сейфе у которых будут храниться инвентаризационные описи (кассир, главный бухгалтер или руководитель)

Ошибка: Отсутствуют некоторые из членов комиссии (болезнь, отпуск, командировка)

Надо: На время отсутствия одного из членов комиссии инвентаризация приостанавливается. Либо его можно заменить другим сотрудником, зафиксировав это в приказе руководителя. Отсутствие хотя бы одного из членов комиссии будет являться основанием для признания результатов инвентаризации недействительными

Ошибка: Не проводится инвентаризация дебиторской задолженности

Надо: Для обоснования списания безнадежных долгов организация должна проводить инвентаризацию дебиторской задолженности

Ошибка : Несвоевременно отражены результаты инвентаризации

Надо: Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором инвентаризация завершена. Если инвентаризация проводится перед составлением годовой отчетности, то ее результаты отражаются в бухгалтерской отчетности за год

Ошибка: Инвентаризационная опись составлена в одном экземпляре

Надо: Инвентаризационные описи составляются не менее чем в двух экземплярах. По имуществу, которое находится на ответственном хранении, в аренде, составляются отдельные описи. Их лучше составить в трех экземплярах, чтобы передать один из них собственнику имущества. Форму такой описи можно утвердить самостоятельно, взяв за основу форму [№ ИНВ-1](#)

Ошибка: В описи есть ошибки и исправления, которые не подписаны и не заверены членами комиссии

Надо :Чтобы внести исправления, нужно во всех экземплярах описей зачеркнуть неправильную запись и поставить над ней правильные данные. Исправления заверяются подписями всех членов комиссии и лиц,

ответственных за сохранность имущества, по которому делаются исправления .

Ошибка: В описи не подведены итоги по каждой странице, есть незаполненные строки

Надо: На каждой странице описи прописью указывают число порядковых номеров материальных ценностей и их общий итог в натуральных показателях. Незаполненные строки прочеркивают

Ошибка :На последней странице описи отсутствует подпись материально ответственного лица об отсутствии претензий к комиссии и приеме имущества на ответственное хранение

Надо: В конце описи по формам №№ [ИНВ-1](#), [ИНВ-3](#), [ИНВ-5](#), [ИНВ-16](#) должна быть расписка материально ответственного лица в том, что проверка проводилась в его присутствии, у него нет претензий к комиссии и он принял на хранение имущество, указанное в описи

Тема: Оценка и калькуляция хозяйственных процессов.

Калькуляция, ее суть и значение. Методы калькуляции. Оценка хозяйственных активов. Понятие стоимости активов. Методы проведения оценки имущества предприятия.

В русском языке слово «калькуляция» (лат. *calculatio* - вычисление) появилось во второй половине XIX в. и означает исчисление себестоимости.

Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета существовала не всегда, и ее возникновение непосредственно связано с развитием производительных сил общества. На заре возникновения бухгалтерского учета, в условиях рабовладельческого строя, когда формировались товарно-денежные и кредитные отношения, бухгалтерский учет велся по простой схеме - «приход-расход».

Позже, когда в Италии начали образовываться купеческие товарищества, и прибыль должна была распределяться между отдельными купцами пропорционально вложенному капиталу, возникла двойная запись.

Появление калькуляции связано с зарождением мануфактурного производства. Формирование производительных сил общества, самого способа производства совершенствовали приемы и методы калькулирования. Наиболее стремительное развитие калькулирование как инструмент оценки рентабельности товаров, как способ преодоления конкуренции, получило в условиях промышленного производства.

Калькулирование - это система экономических расчетов себестоимости продукции, это важнейший управленческий процесс при управлении производством, который является заключительным этапом учета затрат на производство и реализацию продукции.

На этом этапе группируются затраты; соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции; определяются затраты, приходящиеся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации или внутреннего пользования; исчисляется себестоимость продукции.

Калькулирование позволяет:

- 1) Изучать формирование себестоимости полученных в процессе производства конкретных видов продукции.
- 2) Сравнить фактическое значение затрат с плановыми значениями.
- 3) Сравнить затраты предприятия на конкретный вид продукции с затратами на аналогичную продукцию у конкурентов.

4) Формировать обоснованные цены на каждый вид продукции (учитывать реальные затраты на производство и реализацию, потребительскую стоимость продукции и т.п.).

5) Принимать обоснованные решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства продукции, не пользующейся спросом и т.д.

Объектом калькуляции являются отдельные виды продукции (выполненные работы, оказанные услуги) в результате производственной деятельности предприятия по которым исчисляется себестоимость. В многопрофильных производствах, вырабатывающих определенные модели и модификации, объектом калькуляции являются однородные группы изделий.

Номенклатура объектов калькуляции является прерогативой предприятия. При формировании номенклатуры объектов необходимо учитывать требования соответствующих отраслевых инструкций.

Калькуляционные единицы - это единицы, характеризующие физические свойства объекта калькуляции; указывается в натуральных единицах (штуки, тонны, метры и т.д.), в условно-натуральных единицах (например, банки вместимостью 0,33 литра), в единицах времени (часы, машиночасы, человекодни и т.д.); в единицах работы (например, 1 тонна перевезённого груза).

Условно-натуральные единицы применяются при калькулировании промежуточной продукции.

Из множества калькуляционных единиц для калькулирования используется один измеритель, который рассматривается как основной.

Основными задачами калькулирования являются:

- 1) экономическое обоснование установления объектов калькуляции - это выпуск отдельных видов продукции (выполненных работ, оказанных услуг) в результате производственной деятельности предприятия, по которым исчисляется себестоимость;
- 2) точный и экономически обоснованный учет затрат на производство;
- 3) учет объема, качества произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг);
- 4) контроль использования ресурсов (материальных, трудовых и т.п.), соблюдение установленных смет расходов на обслуживание производства и управление;

- 5) определение результатов деятельности структурных подразделения предприятия по снижению себестоимости продукции;
- 6) выявление резервов снижения себестоимости продукции.

Виды калькуляции

Основными видами калькуляции считаются:

Плановая – позволяет определить, среднюю себестоимость продукции или оказанных услуг за определенный период времени (год, месяц, квартал). Данный вид калькуляции составляется из норм сырья, которое было израсходовано для производства продукции. Нормы расходов, которые были получены, являются промежуточными.

Сметная – составляется единовременно на определенный вид изделия или работ.

Нормативная – составляется на основе имеющихся норм расходного сырья и материалов.

Фактическая – составляется на основе данных бухгалтерского учета за определенный период времени. Показывает фактические затраты на производство продукции, услуг.

Данный вид калькуляции служит основой для экономического анализа, планирования и принятия решений о дальнейшем выпуске продукции. Объектом калькулирования считается услуга, товар, сырье, готовая продукция, которая имеется на предприятии. Также калькуляция делится в зависимости от места произведенных расходов и величины составляющих затрат в себестоимости готовой продукции. Это могут быть:

хозрасчетная калькуляция; производственная калькуляция; полная калькуляция.

Существует несколько методов калькулирования:

Нормативный метод – определенный вид затрат на производство, учитывается по текущим нормам. Используют в перерабатывающей промышленности с массовым производством продукции.

Попроцессный метод – учитываются все прямые и косвенные затраты по всем процессам производства готовой продукции. Среднюю себестоимость продукции, определяют как соотношение всех затрат за месяц, на общее количество готовой продукции за этот же период.

Попередельный метод – прямые затраты показывают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам производства.

Показанный метод – все основные затраты учитываются по статьям калькуляционной ведомости на каждый конкретный заказ. Выполнение крупного заказа требует больших материальных, финансовых, трудовых затрат, но как показывает практика - полностью загрузить производственные мощности невозможно. Поэтому предприятие может выполнять другие заказы и заниматься производством других комплектующих в ограниченном количестве.

Оценка — определение конкретного вида стоимости (первоначальной, фактической, планируемой и прочей) для определенного объекта БУ или групп объектов.

В [бухгалтерском учете](#) основные средства отражаются по первоначальной, восстановительной, текущей, остаточной, ликвидационной стоимости. Правила формирования стоимости основных средств в бухгалтерском учете и налогообложении нередко различаются.

Первоначальная стоимость основных средств складывается на момент их приобретения организацией. Она определяется для объектов:

- изготовленных в самой организации, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц, — по фактическим затратам на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме предусмотренных законодательством случаев);
- внесенных учредителями в счет вклада в уставный капитал, — по договорной стоимости;
- полученных организацией безвозмездно, — по текущей рыночной цене на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы;
- приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств,- исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров;
- приобретенных в иностранной валюте, — производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы;
- принятых основных средств, признанных излишками по результатам инвентаризации,- по текущей рыночной стоимости;
- детали, узлы и агрегаты выбывшего объекта, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы — по

текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;

- капитальные вложения организации в многолетние насаждения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) включаются в состав основных средств в конце отчетного года в сумме затрат независимо от даты окончания комплекса работ;
- находящийся в собственности двух или нескольких организаций объект отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности;
- затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств либо увеличивают первоначальную стоимость, либо учитываются на счете основных средств обособленно.

Восстановительная стоимость основных средств — это стоимость их воспроизводства на определенный период, которая определяется путем проведения переоценки. Согласно ПБУ 6/01 организациям предоставлено право осуществлять переоценку на конец отчетного года с использованием индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Текущая (восстановительная) стоимость объектов основных средств — сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

Текущая рыночная стоимость — эта сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Остаточная стоимость - первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом накопленной суммы амортизации.

Ликвидационная стоимость - это стоимость продажи объектов при банкротстве или ликвидации организации на основе свободного аукциона и открытой продажи объектов по текущей рыночной стоимости.

В МСФО 16 ликвидационной стоимостью признается сумма, которая может быть получена за актив, отработавший весь срок полезной службы, за вычетом затрат на продажу.

В указанном международном стандарте дается определение справедливой стоимости объектов основных средств, которая используется при обмене активами. **Справедливая стоимость** — стоимость актива в сделке между

хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.