

## Раздел 2: Учет и анализ хозяйственно-финансовой деятельности фармацевтической организации

### Занятие 10. Инвентаризация

#### Теоретический материал

#### Основные документы, регламентирующие порядок проведения инвентаризации Правила проведения *инвентаризаций* регламентированы [1], [2], [3], [6]

#### Инвентаризация как один из элементов метода бухгалтерского учета

##### Цель, понятие и порядок проведения инвентаризации

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить *инвентаризацию* имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.) проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также 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 три года. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально-ответственных лиц;
- при установлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ (при коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризация проводится в случае смены руководителя коллектива (бригады), выбытия из коллектива (бригады) более 50 % его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

#### Общие правила проведения инвентаризации

*Руководители организаций несут ответственность за правильность, своевременное проведение инвентаризаций и за обеспечение их внезапности.* Они обязаны создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия ценностей в сжатые сроки.

Главный бухгалтер совместно с руководителями соответствующих подразделений обязан тщательно контролировать соблюдение установленных правил ведения инвентаризации.

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

Одновременно с инвентаризацией ТМЦ бухгалтерия организации должна проверить записи по всем соответствующим счетам в сопоставлении с корреспондирующими счетами. Например, по ОС (в согласовании с соответствующими счетами капитальных вложений) необходимо установить, все ли объекты, принятые в эксплуатацию, числятся в учете; по ТМЦ – все ли поступившие ценности оприходованы, а выбывшие - списаны и отражены в учете; по незавершенному производству – все ли затраты списаны на выпущенную продукцию и т.д.

Организации разрешается закрывать для проведения инвентаризации на срок не более 3-х дней.

В организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия, в состав которой входят руководитель организации или его заместители; главный бухгалтер; начальники

отделов; начальники структурных подразделений; юрисконсульт; представители общественности.

Для непосредственного проведения инвентаризации ценностей создаются рабочие комиссии в составе представителя руководства организации и специалистов.

***Запрещается назначать в качестве председателя рабочей инвентаризационной комиссии у одних и тех же материально-ответственных лиц одного и того же работника два раза подряд.***

Персональный состав постоянно действующей и рабочей инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации приказом (распоряжением).

***Основной задачей проверок и выборочных инвентаризаций в межинвентаризационный период является осуществление контроля за сохранностью ценностей, выполнением правил их хранения, соблюдения материально-ответственными лицами установленного порядка первичного учета.***

Перед началом проведения инвентаризации членам рабочих инвентаризационных комиссий вручается приказ, а председателям комиссий – контрольный пломбир. В приказе устанавливаются сроки начала и окончания работы по проведению инвентаризации.

***Запрещается проводить инвентаризацию ценностей при неполном составе членов инвентаризационной комиссии.***

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц. При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризация проводится с обязательным участием бригадира и членов бригады, работающих на момент начала инвентаризации.

Прежде чем приступить к проверке фактического наличия товарно-материальных ценностей (ТМЦ) рабочая инвентаризационная комиссия обязана:

- опломбировать помещения хранения ценностей;
- проверить исправность всех весоизмерительных приборов и соблюдение установленных сроков их клеймения;
- получить последние на момент инвентаризации реестры приходных и расходных документов, 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.

Материально-ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на ценности сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение ценностей или доверенности на их получение.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. В инвентаризационных описях не допускается оставлять незаполненные строки. В последних листах описей незаполненные сроки прочеркиваются.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

***Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.***

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть

опечатаны.

Составляемые комиссией инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом.

Наименование инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанного на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. Подчистки или помарки в инвентаризационных описях не допускаются.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

***Во время перерывов в работе инвентаризационной комиссии (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (сейфе, шкафу) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.***

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

***При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц, принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший – в сдаче этого имущества.***

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

На ценности, пришедшие в негодность составляется отдельная инвентаризационная опись. В протоколе комиссии они отражаются отдельно, причем указываются причины их порчи и виновные в этом лица.

В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, аптеки, отдела и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия проверяет указанные факты и в случае их подтверждения исправляет выявленные ошибки в установленном порядке.

Работа рабочей инвентаризационной комиссии оформляется протоколом, в котором отражаются результаты инвентаризации, а также результаты проверки состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей. В протоколе комиссия отражает свои выводы по результатам инвентаризации ценностей и дает предложения по устранению выявленных недостатков, зачету недостач и излишков по пересортице, а также списанию недостач в пределах норм естественной убыли.

По окончании инвентаризации материалы по ней и протокол комиссии передается на рассмотрение постоянно действующей инвентаризационной комиссии.

### **Инвентаризация основных средств**

При инвентаризации ОС комиссия в обязательном порядке производит осмотр объектов в натуре и затем заносит в описи.

Машины, оборудование и силовые установки заносятся в инвентаризационные описи индивидуально с указанием инвентарного номера, завода-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Присвоенные инвентарным объектам ОС номера, как правило, не должны изменяться. Замена номеров может быть произведена в тех случаях, когда объекты ошибочно значатся не в той группе ОС, к которой они должны быть отнесены по своему технико-производственному назначению, а также в случаях установленной неправильной нумерации.

Объекты, которые в момент инвентаризации будут вне организации (отправлены на кап. ремонт и т.д.), должны быть проинвентаризированы постоянно действующей или рабочей комиссией до момента их временного выбытия.

Одновременно с инвентаризацией собственных проверяются и арендованные средства. Описи арендованных объектов составляются отдельно по каждому арендодателю. В них, кроме установленных сведений, указывается также наименование арендодателя и срок аренды.

### **Инвентаризация нематериальных активов**

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- наличие документов, подтверждающих права организации на его использование;
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

### **Инвентаризация незавершенного производства, незавершенного капитального строительства, незаконченных капитальных ремонтов**

Результаты инвентаризации незавершенного производства оформляются в отдельных описях, которые составляются отдельно по каждому цеху (участку, отделению) с указанием объема работ.

Незавершенное капитальное строительство и незаконченные капитальные ремонты зданий, сооружений, машин, оборудования, энергетических установок и других объектов в результатах инвентаризации оформляется отдельными актами.

### **Инвентаризация финансовых вложений**

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы.

Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

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

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

### **Инвентаризация ТМЦ**

Инвентаризация ТМЦ должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. Нельзя допускать во время инвентаризации беспорядочного перехода от одного вида ТМЦ к другому.

При хранении ТМЦ в разных изолированных помещениях у одного материально-ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение опломбируется, и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии материально-ответственных лиц проверяет фактическое наличие ТМЦ путем пересчета, перевешивания и перемеривания. *Категорически запрещается вносить в*

*описи данные об остатках ценностей со слов материально-ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.*

ТМЦ, поступившие во время проведения инвентаризации, принимаются материально-ответственными лицами в присутствии инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти ТМЦ заносятся в отдельную опись под наименованием «ТМЦ, поступившие во время инвентаризации». В описи указывается когда, от кого они поступили, дата и номер приходного документа, наименование, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

В исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера в процессе инвентаризации ТМЦ могут отпускаться материально-ответственными лицами в присутствии инвентаризационной комиссии.

Эти ценности заносятся в отдельную инвентаризационную опись под наименованием «ТМЦ, отпущенные во время инвентаризации». Оформление документов аналогично с документами на поступление товара во время инвентаризации.

ТМЦ, принадлежащие другим организациям, и находящиеся на ответственном хранении, инвентаризируются одновременно с собственными ТМЦ. На эти ценности составляется отдельная опись.

На счетах учета ТМЦ (в пути, товаров отгруженных и т.д.) могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути – счетами, платёжными требованиями поставщиков или другими заменяющими документами, по отгруженным – копиями представленных покупателям счетов-фактур и копиями платежных поручений, а по просроченным оплатой документам – с обязательным подтверждением банка о нахождении платежных требований в картотеках; по находящимся на складах других организаций - сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате инвентаризации; по находящимся на складах одногородних поставщиков – сохранными расписками, переоформленными на дату проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами.

- отгруженные, не оплаченные в срок;
- находящиеся на складах других организаций;
- находящиеся в пути.

В описях на ТМЦ, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование (согласно документу), количество и стоимость (согласно данным учета), дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на соответствующих счетах. При этом по грузам, не прибывшим в установленный срок и числящимся в учете как материалы и товары в пути, необходимо проверить, какие меры приняты к их розыску.

В описях на ТМЦ, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование ТМЦ, дата отгрузки, дата выписки счета-фактуры, номер счета-фактуры, и сумма по счету-фактуре.

ТМЦ, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, фактическая стоимость (пол данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

При получении от организаций, на ответственном хранении которых эти ценности находятся, копий инвентаризационных описей комиссия сопоставляет фактическое наличие ценностей (по данным копий инвентаризационных описей) с количеством, установленным по документам.

Материально-производственные запасы инвентаризируются по месту их нахождения и лицам, на ответственном хранении которых они находятся.

Если износ этих запасов учитывается по их фактическому состоянию, то в примечании указывается определяемый рабочей инвентаризационной комиссией процент износа каждого предмета или группы с одинаковым размером износа. В этом случае одноименные предметы с разной степенью изношенности записываются в опись отдельными строками.

На предметы, пришедшие в негодность и не списанные, рабочей инвентаризационной

комиссией составляются акты установленной формы с указанием времени эксплуатации, причин негодности, возможности использования этих предметов на хозяйственные цели.

Тара заносится в описи по видам (деревянная – ящики, бочки; картонная; металлическая – фляги, барабаны; текстильная – мешки), целевому назначению и качественному состоянию (новая, б/у, требующая ремонта и т.д.).

На тару, пришедшую в негодность, рабочей инвентаризационной комиссией составляется акт с указанием причин и лиц, ответственных за тару.

### **Инвентаризация денежных средств, ценностей и бланков строгой отчетности**

При инвентаризации кассы проверяется фактическое наличие денежных средств и других ценностей, находящихся в кассе.

Никакие документы или расписки в остаток наличности кассы не включаются. Заявления кассира о наличии в кассе денежных средств и других ценностей, не принадлежащих данной организации, во внимание не принимаются.

Результаты инвентаризации денежных средств оформляются актом.

Инвентаризация денежных средств в пути производится путем сверки числящихся на этом счете сумм:

- при сдаче выручки – с данными квитанций банка, сберкассы, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т.п.;
- по суммам, переведенным вышестоящей организацией или другими подразделениями своей системы – с данными полученных от них извещений (авизо) с указанием даты, номера поручения, суммы и наименования банка или почтового отделения, принявшего перечисление.

Инвентаризация денежных средств, находящихся в банке на расчетных и текущих счетах, на аккредитивах, специальных, особых и других счетах, производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах по данным бухгалтерии организации, с данными по выписке банка.

Проверка фактического наличия бланков строгой отчетности производится по видам бланков с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков.

Результаты инвентаризации бланков строгой отчетности оформляются отдельной описью.

### **Инвентаризация расчетов**

Инвентаризация расчетов с банками по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, рабочими и служащими, депонентами и другими дебиторами и кредиторами, заключается в выявлении по соответствующим документам остатков и тщательной проверке обоснованности сумм, числящихся на этих счетах. Комиссия устанавливает сроки возникновения задолженности по счетам дебиторов и кредиторов, реальности ее и лиц, виновных в пропуске сроков исковой давности, если это имеет место.

Всем дебиторам должны быть направлены выписки о числящейся за ними задолженности. Эти выписки представляются инвентаризационной комиссии для подтверждения реальности задолженности. Дебиторы обязаны в 10-дневный срок со дня получения выписок подтвердить остаток задолженности или сообщить свои возражения.

На счетах расчетов с дебиторами и кредиторами должны быть исключительно согласованные суммы. Особо тщательной проверке подвергаются счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с покупателями и заказчиками», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По задолженности с рабочими и служащими должны быть выявлены суммы своевременно неустраиваемой заработной платы, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат рабочим и служащим.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу, даты их выдачи и целевого назначения.

Рабочая инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна также установить:

- тождественность расчетов с банками; подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы; с вышестоящими организациями. Наличие неурегулированных сумм по этим расчетам рассматривается как неправильное составление баланса;
- правильность и обоснованность числящейся по балансу суммы задолженности по недостаткам и хищениям, меры, принятые к взысканию этой задолженности;
- правильность и обоснованность числящихся по балансу сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, а также предъявлены ли иски на взыскание в принудительном порядке дебиторской задолженности, не инкассируемой через банк, не позднее 30 дней со дня ее возникновения.

Результаты инвентаризации расчетов оформляются актом, в котором перечисляются наименования проверенных расчетов и указаны суммы несогласованной дебиторской и кредиторской задолженности, безнадежных долгов, дебиторской и кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности. По указанным видам задолженности к акту инвентаризации расчетов должна быть приложена справка, в которой приводятся наименования и адреса дебиторов и кредиторов, сумма задолженности, за что числится задолженность, с какого времени и на основании каких документов.

По суммам дебиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности, в справке указываются лица, виновные в пропуске этих сроков.

### **Составление сличительных ведомостей по инвентаризации**

До начала работ по составлению сличительных ведомостей бухгалтерия организации проводит тщательную проверку правильности всех подсчетов, приведенных в инвентаризационных описях (актах). Обнаруженные ошибки в ценах, таксировке и подсчетах должны быть исправлены и оговорены за подписями всех членов комиссии и материально-ответственных лиц.

На последней странице инвентаризационной описи также должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчетов итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Сличительные ведомости составляются по ценностям, по которым при инвентаризации выявлены отклонения от учетных данных.

В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, т.е. расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей (актов).

Стоимость излишков и недостач ТМЦ в сличительных ведомостях приводится в соответствии с их оценкой в учетных регистрах.

Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей (актов) и сличительных ведомостей.

Сличительные ведомости могут быть составлены с использованием средств вычислительной и другой техники или вручную.

### **Порядок оформления результатов инвентаризации**

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения: с участием членов инвентаризационной комиссии и материально ответственных лиц и обязательно для открытия аптечного предприятия или отдела.

***Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации в следующем порядке:***

- излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации;
- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения (расхода), сверх норм – за 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 коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

Материалы инвентаризации рассматриваются, и протокол заседания комиссии утверждается лично руководителем организации не позднее 10 дней после окончания инвентаризации. Руководитель организации обязан принять меры к устранению причин выявленных при инвентаризации недостатков, а также потребовать от соответствующих должностных лиц объяснения причин недостатков и принятия мер к их устранению.

Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией.

### **Правила проведения налоговых инвентаризаций**

Правила проведения *налоговых инвентаризаций* регламентированы [7]

Причины налоговых инвентаризаций: наличие сведений об уклонении налогоплательщика от уплаты налогов; о недостоверности бухгалтерской отчетности – несопоставимость данных в отчете и Главной книге; об изменении учетной политики в отчетном периоде; о грубом нарушении правил ведения бухгалтерского учета или уклонении от его ведения; о наличии исправлений в кассовых и банковских документах; о частой смене материально ответственных лиц; о получении убытков в течение длительного времени; о некачественном проведении плановых инвентаризаций; о других сомнительных фактах деятельности организации.

Налоговые инвентаризации проводятся при выездной налоговой проверке.

Распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при выездной налоговой проверке, порядке и сроках ее проведения, составе инвентаризационной комиссии принимает руководитель налогового органа (его заместитель) по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств.

Распоряжение регистрируется в журнале регистрации распоряжений о проведении инвентаризации.

Под имуществом в соответствии со статьей 38 НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав, относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ.

К имуществу налогоплательщика относятся основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства, кредиторская задолженность и иные финансовые активы.

В перечень имущества, подлежащего инвентаризации, может быть включено любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения.

Инвентаризация имущества организации производится по его местонахождению и каждому материально ответственному лицу.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Налоговые органы вправе привлекать для проведения инвентаризации имущества налогоплательщика экспертов, переводчиков и других специалистов.

Общие правила проведения инвентаризации аналогичны правилам проведения инвентаризации в бухгалтерском учете.

Перечень имущества, проверяемого при налоговой проверке, устанавливается руководителем государственной налоговой инспекции (его заместителем).

Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, материально ответственных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика.

### **Нормы естественной убыли**

Постановлением Правительства РФ от 12.11.02 г. № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей» установлено, что разработка и утверждение норм естественной убыли в здравоохранении осуществляются Минздравом РФ, в оптовой и розничной торговле и общественном питании - Министерством экономического развития и торговли РФ и т.д. Нормы естественной убыли, применяемые при перевозках железнодорожным транспортом, разрабатываются совместно с Министерством путей сообщения РФ, при перевозках морским, речным, воздушным и автомобильным транспортом — совместно с Министерством транспорта РФ. Нормы естественной убыли утверждаются по согласованию с Министерством экономического развития и торговли РФ.



**Естественная убыль** — уменьшение количества (веса, объема) товарно-материальных ценностей при их хранении в результате усушки и выветривания, распыления и при технологических операциях (например, мойка и сушка посуды, изготовление и фасовка экстемпоральных лекарственных средств и др.).

**Нормируемые потери** — это естественная убыль товарно-материальных ценностей, а также приравненные к естественной убыли потери, имеющие объективный характер (бой при транспортировке и т.п.).

Нормируемые товарные потери исчисляются в случае установления факта недостачи при проведении инвентаризации по товарно-материальным ценностям, в отношении которых они применимы. Списание естественной убыли может производиться только после инвентаризации товаров на основе соответствующего расчета, составленного и утвержденного в установленном порядке [10].

В настоящее время фармацевтические организации при определении норм естественной убыли руководствуются:

- приказом МЗ РФ от 20.07.2001 № 284 «Об утверждении норм естественной убыли лекарственных средств и изделий медицинского назначения в аптечных организациях». Действующими являются нормы естественной убыли для аптечных организаций при изготовлении по индивидуальным прописям и расфасовке «ангро»:
  - лекарственных средств;
  - наркотических средств, психотропных веществ, их прекурсоров, сильнодействующих и ядовитых средств, других лекарственных средств, находящихся на предметно-количественном учёте;
  - спирта этилового;
- приказом МЗ СССР от 26.12.1986 № 1689 «Об утверждении норм естественной убыли медикаментов, ваты, медицинских пиявок и стеклянной аптечной посуды в аптечных учреждениях и инструкции по их применению». Действующими являются нормы естественной убыли для аптечных организаций:
  - ваты гигроскопической при её расфасовке по 100, 200, 400 г;для организаций-производителей и организаций оптовой торговли
  - аптечной посуды при хранении, отпуске, мойке, сушке и расфасовке ЛС
 Нормы естественной убыли устанавливаются в процентах к израсходованному количеству в зависимости *от вида* расхода [11], [12].
- приказом Минздравсоцразвития РФ от 09.01.2007 № 2 «Об утверждении норм естественной убыли при хранении лекарственных средств в аптечных учреждениях (организациях), организациях оптовой торговли лекарственными средствами и учреждениях здравоохранения» для аптечных организаций, организаций оптовой торговли лекарственными средствами и учреждений здравоохранения
  - порошкообразных и жидких лекарственных средств, лекарственного растительного сырья, медицинских пиявок
 Нормы естественной убыли устанавливаются к количеству лекарственных средств, фактически принятому на хранение за время хранения этих лекарственных средств.

### Синтетический учёт товарных потерь

#### Учет товарных потерь на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Д	Счет	94	К
Сальдо – сумма выявленных недостач и потерь на начало периода			
Сумма выявленных недостач и потерь за отчетный период			
Сальдо – сумма выявленных недостач и потерь на конец периода			
		Списание выявленных недостач и потерь за отчетный период на виновников, на себестоимость, на счет прочих доходов и расходов	

### Основные бухгалтерские проводки по учету товарных потерь

Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета	
		Д	К
Учет товаров по покупным ценам			

Выявлены и учтены излишки товаров в результате инвентаризации:	Приказ, акт		
на складе		41-1	91
в аптеке, пункте, киоске		41-2	91
Выявлены и оприходованы излишки стеклянной посуды в розничной торговле	То же	41-2	91
Выявлены и оприходованы излишки тары	То же	41-3	91
Выявлена недостача товаров при приемке:			
по вине поставщиков и транспортных организаций	Акт	76-2	60
при отсутствии вины поставщиков и транспортных организаций		94	60
Выявлена недостача товаров в результате инвентаризации:			
на складе	Приказ, акт	94	41-1
в аптеке, пункте, киоске		94	41-2
Выявлена недостача стеклянной посуды в розничной торговле	То же	94	41-2
Выявлена недостача тары в результате инвентаризации	То же	94	41-3
Списана недостача товаров:	То же		
в пределах норм естественной убыли (без создания резерва покрытия потерь)		44	94
в пределах норм естественной убыли (при создании резерва покрытия потерь)		96	94
сверх норм естественной убыли на виновных лиц		73-2	94
сверх норм естественной убыли при отсутствии виновников	Решение суда, акт	91	94
Списана недостача товаров и тары вследствие стихийного бедствия	Акт	99	41-1, 41-2, 41-3
<b>Учет товаров по продажным ценам</b>			
Оприходованы излишки товаров по покупным ценам	Приказ, акт	41-2	91
Учтена сумма торговой надбавки, относящейся к излишним товарам	Расчет	41-2	42-1
Выявлена недостача товаров по результатам инвентаризации (по продажным ценам)	Приказ, акт	94	41-2
Списана торговая наценка по недостающим товарам (красное сторно)	Справка	94	42-1
Списана недостача товаров за счет организации:	Расчет		
в пределах норм естественной убыли по покупным ценам в случае создания резерва		96	94
в пределах норм естественной убыли по покупным ценам без создания резерва, а также сверх норм при отсутствии виновников		91	94
Списана недостача товаров сверх норм естественной убыли на виновных лиц по покупным ценам		73-2	94
Торговая наценка по недостающим товарам		73-2	98
Внесена виновным лицом в кассу сумма недостачи	Приходный кассовый ордер	50	73-2
Зачислена в доходы отчетного периода сумма полученной торговой надбавки по недостающим товарам	Справка	98	91

### Практическая работа

1. Формы документов при проведении инвентаризации имущества и обязательств [4], [5], [6]

### **ознакомиться**

2. Формы документов при проведении налоговой инвентаризации имущества и обязательств [7]  
**ознакомиться**

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Основные документы, регламентирующие проведение инвентаризации. Налоговые инвентаризации.
2. Инвентаризация как один из элементов метода бухгалтерского учёта (цель, понятие, порядок).
3. Общие правила проведения инвентаризации.
4. Инвентаризация основных средств, нематериальных активов.
5. Инвентаризация финансовых вложений; незавершённого производства, незавершённого капитального строительства и незаконченных капитальных ремонтов.
6. Инвентаризация товарно-материальных ценностей.
7. Инвентаризация денежных средств, денежных ценностей и бланков строгой отчётности.
8. Инвентаризация расчётов.
9. Составление сличительных ведомостей и порядок оформления результатов инвентаризации.
10. Естественная убыль. Нормируемые потери.
11. Синтетический учёт товарных потерь.

### **Список рекомендуемой литературы**

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Приказ МФ РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ».
3. Приказ МФ РФ от 16.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с Положением по бухгалтерскому учёту «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)).
4. Постановление Госкомстата от 27.03.2000 № 26 «Об утверждении унифицированной формы первичной учётной документации № ИНВ-26 «Ведомость учёта результатов, выявленных инвентаризацией».
5. Постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учётной документации по учёту кассовых операций, по учёту результатов инвентаризации».
6. Приказ МФ РФ от 13.06.1995 № 49 «Методические указания о порядке проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств».
7. Приказ МФ РФ № 20н, МНС РФ № ГБ-3-04/39 от 10.03.1999 «Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке».
8. Постановление Правительства РФ от 12.11.2002 г. № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей»
9. Приказ МЗ РФ от 20.07.2001 № 284 «Об утверждении норм естественной убыли лекарственных средств и изделий медицинского назначения в аптечных организациях независимо от организационно-правовой формы и формы собственности».
10. Приказ МЗ СССР от 26.12.1986 № 1689 «Об утверждении норм естественной убыли медикаментов, ваты, медицинских пиявок и стеклянной аптечной посуды в аптечных учреждениях и инструкции по их применению».
11. Приказ Минздравсоцразвития РФ от 09.01.2007 № 2 «Об утверждении норм естественной убыли при хранении лекарственных средств в аптечных учреждениях (организациях), организациях оптовой торговли лекарственными средствами и учреждениях здравоохранения».