

Инвентаризация-2013: проведение и отражение ее результатов в бухгалтерском и налоговом учете

Закончилось лето и неотвратимо приближается окончание финансового года. Для работников бухгалтерских служб этот период является наиболее трудоемким, поскольку наряду с обычными учетными процедурами необходимо осуществлять подготовительные работы по составлению годовой бухгалтерской отчетности. К одной из наиболее важных подготовительных работ относится инвентаризация. Правильность и результативность проведения инвентаризации во многом зависят от того, насколько профессионально выполнена сама процедура инвентаризации, а также других технических аспектов, которые необходимо учесть руководству организации.

Для урегулирования возможных разногласий и неоднозначных ситуаций можно порекомендовать разработать внутрифирменную инструкцию по инвентаризации. Такая инструкция будет относиться к локальным нормативным правовым актам (далее – ЛНПА). Примерная структура данного документа может содержать следующие разделы:

- общие вопросы;
- создание инвентаризационной комиссии;
- состав инвентаризационной комиссии;
- вид инвентаризаций и периодичность их проведения;
- техника проведения инвентаризационных работ;
- документальное оформление материалов инвентаризации;
- права председателя инвентаризационной комиссии;
- обязанности председателя инвентаризационной комиссии;
- ответственность председателя инвентаризационной комиссии;
- права членов инвентаризационной комиссии;
- обязанности членов инвентаризационной комиссии;
- ответственность членов инвентаризационной комиссии;
- права материально ответственных лиц;
- обязанности материально ответственных лиц;
- ответственность материально ответственных лиц при полной индивидуальной материальной ответственности;
- ответственность материально ответственных

лиц при коллективной (бригадной) материальной ответственности;

- расчет ущерба, выявленного по результатам инвентаризации;
- действия соответствующих должностных лиц в случае выявления отклонений, выявленных при проведении инвентаризации;
- заключительные положения.

Остановимся более подробно на примерной структуре данного документа.

Общие вопросы

При разработке и подготовке данного документа следует руководствоваться Законом РБ от 18.10.1994 № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности» (с изменениями и дополнениями от 26.12.2007 № 302-3, далее – Закон № 3321-XII), Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (с изменениями от 22.04.2010 № 50, далее – Инструкция № 180) и другими нормативными правовыми актами.

Создание инвентаризационной комиссии

Руководитель организации издает приказ о проведении инвентаризации по примерной форме согласно приложению 1 (п. 12 Инструкции № 180) или используя иной текст (п. 93 Инструкции по делопроизводству в государственных органах, иных организациях, утвержденной постановлением Минюста от 19.01.2009 № 4 (с изменениями от 15.01.2013 № 9, далее – Инструкция по делопроизводству)).

Инвентаризации могут быть:

- **неплановые** – они утверждаются приказом;

- плановые – они оформляются графиком и утверждаются приказом. При формировании графика инвентаризаций следует учитывать требования нормативных правовых актов Республики Беларусь применительно к сложившейся ситуации, конкретному виду активов и обязательств (таблицы 1, 2, 3).

Если такой ЛНПА будет разрабатываться на 2014 год, то следует учитывать, что с 1 января 2014 года

вступает в силу Закон РБ от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3). В Законе № 57-3 в отличие от Закона № 3321-XII не установлена обязанность проведения инвентаризации при передаче активов государственного унитарного предприятия в аренду, их купле-продаже, а также при смене руководителя организации.

ТАБЛИЦА 1. ТРЕБОВАНИЯ ПО ОБЯЗАТЕЛЬНОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Статья 12 Закона № 3321-XII	Статья 12 Закона № 57-3	Пункт 4 Инструкции № 180
При передаче активов государственного унитарного предприятия в аренду, их купле-продаже		При передаче активов государственного унитарного предприятия в аренду, их купле-продаже
При реорганизации или ликвидации организации	При реорганизации или ликвидации организации	При реорганизации или ликвидации организации
Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности	Перед составлением годовой отчетности	Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности
При смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц	При смене материально ответственных лиц	При смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц
При выявлении фактов хищения и (или) порчи активов	При выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества	При выявлении фактов хищения и (или) порчи активов
В случае возникновения непреодолимой силы, то есть чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств	При возникновении чрезвычайных ситуаций	В случае возникновения непреодолимой силы, то есть чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств
В иных случаях, предусмотренных законодательством РБ	В иных случаях, предусмотренных законодательством РБ	В иных случаях, предусмотренных законодательством РБ По решению руководителя организации По решению контролирующих органов или ревизионной группы в ходе проведения проверки (ревизии) в порядке, установленном законодательством При коллективной (бригадной) материальной ответственности, в случае смены руководителя (бригадира), выбытии из коллектива (бригады) более 50% его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады)

ТАБЛИЦА 2. СРОКИ ПРОВЕДЕНИЯ ГОДОВОЙ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

№ п/п	Сроки проведения инвентаризации	Нормативный правовой акт, которым они установлены
1	Инвентаризация драгметаллов, драгкамней и изделий из них проводится в порядке, установленном Инструкцией о порядке использования, учета и хранения драгметаллов, драгкамней, два раза в год по состоянию на 1 января и 1 июля	П. 164 Инструкции о порядке использования, учета и хранения драгметаллов и драгкамней при изготовлении ювелирных изделий по индивидуальному заказам населения от 28.06.2007 № 42/105 (с изменениями и дополнениями от 23.02.2009 № 9/14, далее – Инструкция № 42/105)
2	При прекращении осуществления деятельности по производству, ввозу, техническому обслуживанию и ремонту приборов приказом руководителя организации – изготовителя приборов назначается комиссия, которая в 15-дневный срок со дня прекращения осуществления данных видов деятельности проводит инвентаризацию средств контроля и их уничтожение	П. 25 Порядка использования и учета средств контроля за приборами учета алкогольной, непищевой спиртосодержащей продукции и непищевого этилового спирта, утв. постановлением Совмина от 03.11.2005 № 1225 (с изменениями и дополнениями от 23.12.2008 № 2010)
3	Периодически, но не реже одного раза в квартал, бухгалтерией организации проводятся внеплановые инвентаризации драгметаллов у материально ответственных лиц	П. 64 Инструкции о порядке приема, учета, хранения, использования драгметаллов для зубопротезирования, утв. постановлением Минздрава от 14.08.2007 № 72 (с изменениями и дополнениями от 30.12.2010 № 188, далее – Инструкция № 72)
4	Инвентаризация ПХБ выполняется ежегодно не позднее 20 декабря	П. 29 Правил обращения с оборудованием и отходами, содержащими полихлорированные бифенилы, утв. постановлением Министрства природных ресурсов и охраны окружающей среды от 24.06.2008 № 62

- 5 Инвентаризация озоноразрушающих веществ (ОРВ), оборудования, содержащего ОРВ, находящегося в эксплуатации (резерве), отходов, содержащих ОРВ, выполняется ежегодно не позднее 20 января по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным
- 6 Учет полутной продукции и возвратных отходов, не используемых в производстве, производится комиссией путем весовой или объемной инвентаризации на 1-е число каждого месяца с составлением документа, предусмотренного для этих целей Инструкцией № 180
- П. 23 гл. 4 Инструкции по обращению с озоноразрушающими веществами, утв. постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды от 19.12.2008 № 122
- П. 30 Инструкции по планированию, учету затрат и исчислению себестоимости продукции (работ, услуг) в организациях масложировой отрасли, утв. постановлением Минэкономики и Минфина от 28.10.2005 № 183/131 (с изменениями и дополнениями от 10.02.2009 № 23/11, далее – Инструкция № 183/131)

ТАБЛИЦА 3. ПЕРИОДИЧНОСТЬ ПРОВЕДЕНИЯ ГОДОВОЙ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

№ п/п	Периодичность проведения инвентаризации	Нормативный правовой акт, которым установлена периодичность проведения инвентаризации
1	Инвентаризация отходов проводится юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими обращение с отходами, либо уполномоченными ими юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями не реже одного раза в год в порядке, установленном Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды	П. 2 ст. 35 Закона РБ от 20.07.2007 № 271-3 «Об обращении с отходами» (с изменениями и дополнениями от 12.12.2012 № 6-3)
2	В организациях ежегодно на 1 января проводится инвентаризация оружия и боеприпасов, о чем делается запись в журнале учета оружия и боеприпасов	П. 19 Порядка оборота оружия и боеприпасов к нему, состоящих на вооружении военизированной охраны, утв. Указом Президента РБ от 25.10.2007 № 534 (с изменениями и дополнениями от 08.01.2013 № 8)
3	В сроки, установленные руководителем юрлица, подразделения, но не реже одного раза в квартал, проводится внеплановая инвентаризация с полным полистным (поштучным) пересчетом наличных денег, находящихся в кассе, в соответствии с общими правилами, установленными в Инструкции № 180	П. 63 Инструкции о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории РБ, утв. постановлением Правления Нацбанка РБ от 29.03.2011 № 107 (с изменениями и дополнениями от 12.11.2012 № 574)
4	В сроки, установленные руководителями юридического лица, подразделения, но не реже одного раза в квартал проводится внеплановая инвентаризация с полным полистным (поштучным) пересчетом наличной иностранной валюты, находящейся в кассе, в соответствии с Инструкцией № 180	П. 61 Инструкции о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь, утв. постановлением Правления Нацбанка РБ от 29.03.2013 № 185
5	Проверка наличия спирта в резервуарах в обязательном порядке производится в первый рабочий день каждого месяца путем замера объема спирта рулеткой с лотом 3 класса точности по ГОСТу 7502-98 или метроштоком по техническим условиям изготовителя, поверенными в установленном законодательством порядке. Результаты проверки оформляются актом по форме, установленной законодательством, без отражения их в бухгалтерском и складском учете организации. Расхождение между остатками спирта по данным бухучета (за вычетом начисленных потерь при хранении и перемещении) и остатками спирта по результатам проверки наличия спирта не должно превышать +/-0,2% от количества спирта по данным бухучета. Если расхождение превышает величину, указанную в части второй настоящего пункта, проводится инвентаризация спирта путем пропуска его через мерники	П. 27 Положения о порядке учета, хранения, отпуска, приемки, инвентаризации и транспортировки этилового спирта, получаемого из пищевого сырья, этилового ректификованного технического спирта и этилового денатурированного спирта, получаемого из пищевого или непищевого сырья, утв. постановлением Совмина РБ от 23.12.2004 № 1633 (с изменениями и дополнениями от 09.07.2013 № 599)
6	Инвентаризация драгметаллов, драгкамней и изделий из них проводится в порядке, установленном Инструкцией о порядке использования, учета и хранения драгметаллов и драгкамней, два раза в год по состоянию на 1 января и 1 июля	П. 164 Инструкции № 42/105
7	Юридические лица ежемесячно проводят инвентаризацию акцизных марок. Для этого приказом (распоряжением) руководителя юридического лица создается соответствующая комиссия	П. 25 Положения о порядке изготовления и реализации акцизных марок для маркировки табачных изделий, произведенных на территории РБ, маркировки ими табачных изделий, учета, хранения, уничтожения этих марок, контроля за их использованием, утв. постановлением Совмина РБ от 28.10.2008 № 1610 (с изменениями и дополнениями от 12.10.2012 № 926)
8	Один раз в квартал, а также при увольнении работника, ответственного за получение, учет, хранение и выдачу средств контроля, приказом руководителя организации назначается комиссия для проведения инвентаризации числящихся по учету и имеющих в наличии, а также использованных средств контроля	П. 23 Порядка использования и учета средств контроля за приборами учета алкогольной, непищевой спиртосодержащей продукции и непищевого этилового спирта, утв. постановлением Совмина от 03.11.2005 № 1225 (с изменениями и дополнениями от 23.12.2008 № 2010, далее – Порядок № 1225)

- 9 Не реже одного раза в квартал приказом руководителя организации – изготовителя приборов назначается комиссия, которая проводит инвентаризацию снятых и поврежденных средств контроля и их уничтожение
- 10 Инвентаризация драгоценных металлов и изделий из них проводится первого числа каждого месяца. Инвентаризация проводится по всем местам хранения и использования драгоценных металлов
- 11 Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного года с учетом результатов инвентаризации, проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при наличии задолженности, признаваемой сомнительным долгом
- 12 Инвентаризация отходов проводится не реже одного раза в год с целью определения количественных и качественных показателей отходов
- 13 Инвентаризация неиспользованных бланков строгой отчетности в местах их хранения производится ежемесячно
- 14 Инвентаризация фактического поголовья животных, находящихся на выращивании и откорме, проводится не менее одного раза в квартал.
Инвентаризация птицы в специализированных птицеводческих организациях с промышленными методами производства, где птица содержится большими партиями в широкогабаритных птичниках, в безоконных помещениях с регулируемым микроклиматом, проводится один раз в год по состоянию на 31 декабря отчетного года.
Инвентаризация пчелосемей проводится не менее двух раз в год (весной – не позднее 1 июня и осенью, как правило, 1 октября)
- 15 Остатки незавершенного производства на начало месяца показываются в ведомости согласно соответствующим данным ведомости формы В-3 за прошлый месяц, а остаток на конец месяца определяется по актам инвентаризации незавершенного производства или по учетным данным
- 16 Во исполнение Директивы Президента РБ от 11.03.2004 № 1 «О мерах по укреплению общественной безопасности и дисциплины» проводится комплексная инвентаризация ртути, ртутьсодержащих изделий и отходов с последующим проведением ежегодной инвентаризации
- 17 Инвентаризация сценическо-постановочных средств (СПС) проводится не менее одного раза в год в соответствии с законодательством РБ
- 18 Бухгалтерия систематически, но не реже одного раза в неделю, осуществляет контроль за правильностью и своевременностью ведения учета и расходования бланков строгой отчетности, их полуфабрикатов и специальных материалов, а также не реже одного раза в год проводит инвентаризацию специальных материалов, полуфабрикатов, бланков строгой отчетности и готовой продукции в местах производства и хранения в порядке, установленном Инструкцией № 180
- 19 С целью надлежащего контроля незавершенного производства ежемесячно производится инвентаризация в цехах (на участках). Инвентаризации подвергаются остатки сырья, материалов, готовой продукции и полуфабрикатов, оставшиеся в производстве на конец месяца
- 20 На каждое 1-е число месяца в полиграфических цехах должна проводиться инвентаризация незавершенного производства: непрокатанная продукция на печатных машинах, необработанная бумага, краски и другое, которые оцениваются по стоимости исходного сырья
- 21 Один раз в квартал, а также при увольнении (освобождении от выполнения обязанностей по получению, учету, хранению и выдаче средств контроля) работника, ответственного за получение, учет, хранение и выдачу средств контроля, приказом руководителя организации назначается комиссия для проведения инвентаризации числящихся по учету и имеющихся в наличии, а также использованных средств контроля
- П. 24 Порядка № 1225
- П. 64 Инструкции № 72
- П. 43 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (с изменениями и дополнениями от 08.02.2013 № 11, далее – Инструкция № 102)
- П. 9 Правил ведения учета отходов, утв. постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды от 26.11.2001 № 27
- Подп. 1.12 Методических указаний по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, утв. приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия от 14.08.2007 № 363 (далее – Методические указания № 363)
- Подп. 5.2.7 Методических указаний № 363
- Подп. 6.5 Методических рекомендаций Минфина, МНС от 24.09.2008 № 15-3/1026/2/415 «О порядке упрощенного ведения бухгалтерского учета в рамках упрощенной системы налогообложения»
- Письмо Министерства архитектуры и строительства РБ от 31.08.2005 № 05-2-03/3962 «Об инвентаризации ртути»
- П. 28 Инструкции по учету сценическо-постановочных средств в театрально-зрелищных организациях, утв. постановлением Минкультуры от 30.05.2007 № 25 (с изменениями и дополнениями от 14.06.2010 № 18)
- П. 60 Инструкции о порядке изготовления бланков строгой отчетности и специальных материалов, утв. постановлением Минфина от 01.03.2002 № 30 (с изменениями и дополнениями от 27.10.2010 № 124)
- П. 162 Инструкции по планированию, учету затрат и исчислению себестоимости продукции (работ, услуг) в организациях масложировой отрасли, утв. постановлением Минэкономики, Минфина от 28.10.2005 № 183/131 (с изменениями и дополнениями от 10.02.2009 № 23/11, далее – Инструкция № 183/131)
- П. 244 Инструкции № 183/131
- П. 23 Инструкции о порядке учета и использования средств контроля, предназначенных для установки на блок фискальной памяти приборов учета готовой продукции, используемых при производстве табачных изделий, утв. постановлением МНС от 29.07.2005 № 77 (с изменениями и дополнениями от 10.12.2008 № 102, далее – Инструкция № 77)

22 Не реже одного раза в квартал приказом руководителя организации – изготовителя приборов назначается комиссия, которая проводит инвентаризацию снятых и поврежденных средств контроля и их уничтожение

П. 24 Инструкции № 77

23 Инвентаризация неиспользованных бланков квитанций на складе, в главной кассе организации связи производится ежемесячно, в отделениях связи – при проведении документальных, внезапных проверок касс

П. 14 Положения о порядке использования бланков строгой отчетности в организациях Минсвязи и информатизации, утв. постановлением Минсвязи и информатизации от 04.04.2002 № 6 (с изменениями и дополнениями от 22.10.2007 № 450)

Состав инвентаризационной комиссии

В крупных организациях для проведения инвентаризаций создаются постоянно действующая центральная инвентаризационная комиссия и рабочие инвентаризационные комиссии.

Центральная инвентаризационная комиссия:

оказывает методическую помощь рабочим комиссиям по вопросам проведения инвентаризаций;

проводит контрольные проверки результатов инвентаризаций, выполненных рабочими комиссиями;

рассматривает материалы инвентаризаций, представленные рабочими комиссиями;

готовит предложения по регулированию результатов инвентаризации и представляет их на рассмотрение руководителю организации вместе с материалами инвентаризации.

Рабочие инвентаризационные комиссии:

осуществляют инвентаризацию активов и обязательств организации;

оформляют результаты инвентаризации необходимыми документами;

получают от материально ответственных лиц объяснительные записки о причинах выявленных инвентаризацией излишков, недостач, порчи ценностей;

принимают решение по регулированию выявленных ими результатов инвентаризации и представляют его вместе с материалами инвентаризаций на рассмотрение центральной инвентаризационной комиссии.

Центральные инвентаризационные комиссии создаются в составе:

руководителя организации или его заместителя (или начальника структурного подразделения) (председатель комиссии);

главного бухгалтера или его заместителя (руководителя специализированной организации, ведущей бухгалтерский учет);

начальников структурных подразделений (служб);

работников организации.

Рабочие инвентаризационные комиссии создаются в составе:

представителя руководителя организации, назначившего инвентаризацию (руководителя или его заместителя, начальника структурного подразделения – председатель комиссии);

специалистов: товароведа, инженера, технолога, механика, производителя работ, экономиста, работника бухгалтерской службы и других.

В состав рабочих и центральных инвентаризационных комиссий должны включаться опытные специалисты в зависимости от специфики проводимой инвентаризации, имеющие необходимые навыки, знания.

Вид инвентаризаций и периодичность их проведения

По характеру проведения инвентаризации бывают плановыми, внеплановыми и контрольными. Внеплановые инвентаризации заранее предусмотреть нельзя до наступления определенных фактов или событий. Основанием для их проведения могут быть приказы руководителя организации или вышестоящих организаций, следственных или правоохранительных органов, а также других органов государственного контроля и управления.

Если в организации произошла кража имущества, то об этом следует написать заявление в правоохранительные органы (милицию). Одновременно руководитель организации назначает комиссию для проведения инвентаризации. Представители МВД составляют протокол в двух экземплярах, один из которых остается в организации и приобщается к материалам инвентаризации. На основании протокола возбуждается уголовное дело.

Если похищенное имущество было застраховано, то в связи с наступлением страхового случая необходимо обратиться в страховую организацию для возмещения вреда.

От пожаров, наводнений, землетрясений и других чрезвычайных ситуаций не застрахован никто. При их возникновении к материалам расследования прилагаются документы пожарных и метеорологических служб.

Если в результате чрезвычайной ситуации постра-

дало имущество, которое было застраховано, то также необходимо обратиться в страховую организацию в связи с наступлением страхового случая.

Если инвентаризация проводится в связи с повреждением имущества в результате дорожно-транспортного происшествия (ДТП), то необходимо получить от ГАИ справку с места происшествия, акт, другие документы, выданные компетентными органами. Если в результате ДТП пострадали перевозимые товар, продукция, сырье, материалы, то в прилагаемых к протоколу инвентаризационной комиссии материалах следует указать их оценку, возможность дальнейшего использования (применения) или варианты их утилизации.

Контрольные инвентаризации проводятся центральными инвентаризационными комиссиями после окончания проведения рабочими комиссиями с целью проверки предварительных результатов проведенной инвентаризации.

По полноте охвата объектов инвентаризации подразделяются на полные и частичные. При полной инвентаризации проверке подлежат все объекты инвентаризации, учитываемые в балансе и на забалансовых счетах организации. Частичная инвентаризация проводится по отдельным объектам.

Иногда организация проводит индивидуальную инвентаризацию по конкретному материально ответственному лицу (далее – МОЛ) в связи с его уходом на пенсию, переводом на другую работу и др. В этом случае инвентаризируется все имущество, находящееся у него в подотчете, а такая инвентаризация называется индивидуальной.

По способу проведения выделяют сплошные, выборочные и комбинированные. Выборочные инвентаризации проводятся по отдельной группе одного из объектов инвентаризации. Например, из горючесмазочных материалов инвентаризируется только дизельное топливо; из бланков строгой отчетности – только товарно-транспортные накладные и т. п., числящиеся в данной организации. Сплошные инвентаризации проводятся одновременно во всех организациях одного учредителя или ведомства, расположенных в одном торговом месте (например, рынке). Комбинированные инвентаризации предполагают сочетание сплошных и выборочных.

Техника проведения инвентаризационных работ

Техника проведения инвентаризационных работ предполагает применение соответствующего приема – отдельного контрольного действия. Инвен-

таризационный прием – это совокупность однородных действий, которые проводятся при выполнении конкретных инвентаризационных процедур для определения фактического наличия, состояния объектов инвентаризации, определения их качественных характеристик, выявления возможных отклонений в их параметрах.

Как правило, в отраслевых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию приводится описание инвентаризации незавершенного производства, характерного для данной отрасли либо подотрасли.

Следовательно, при проведении инвентаризации конкретной группы активов либо обязательств должны быть определены приемы, характерные для инвентаризации таких активов и обязательств, в том числе приведенные в отраслевых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию.

Фактическое наличие активов при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера (п. 22 Инструкции № 180). При проведении инвентаризаций используются различные весоизмерительные приборы. К их числу относятся мерные емкости и линейки, весы, ареометры, спиртометры, термометры и др. Перечень таких приборов, периодичность проведения поверки, организация и порядок проведения поверки приведены в СТБ 8003-93 «Система обеспечения единства измерений Республики Беларусь. Проверка средств измерений. Организация и порядок проведения» (далее – СТБ 8003-93).

В соответствии со ст. 1 Закона РБ от 05.09.1995 № 3848-XII «Об обеспечении единства измерений» (с учетом изменений и дополнений от 20.07.2006 № 163-З, далее – Закон об обеспечении единства измерений) средство измерений – техническое средство, предназначенное для измерений, воспроизводящее и (или) хранящее единицу измерения, а также кратные либо дольные значения единицы измерения, имеющее метрологические характеристики, значения которых принимаются неизменными в течение определенного времени.

Подчеркнем, что в некоторых нормативных правовых актах приведены требования, прямо указывающие на применение тех или иных средств измерений только в исправном состоянии и при соблюдении периодичности проведения поверки.

Такие приборы должны быть исправными и соответствовать требованиям, предусмотренным различными нормативными правовыми актами Респу-

блики Беларусь. Средства измерений, находящиеся в эксплуатации, должны быть проверены в органах Госстандарта, иметь клеймо и свидетельство о поверке или отметку в паспорте средства измерений (п. 4729 Правил № 31).

Государственной проверке, производимой органами Госстандарта, подвергаются средства измерений в соответствии с требованиями СТБ 8003-93.

Документальное оформление материалов инвентаризации

Для оформления инвентаризации применяются формы согласно приложениям 5-19 либо формы, утвержденные республиканскими органами государственного управления, осуществляющими методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью организаций соответствующих отраслей экономики.

При недостатке содержащейся в утвержденных формах информации организация принимает к учету самостоятельно разработанные и утвержденные в соответствии с законодательством формы.

Сличительные ведомости по активам, при инвентаризации которых выявлены отклонения от учетных данных, составляются согласно приложениям 5, 20, 21 (п. 70 Инструкции № 180).

По результатам инвентаризации в сличительных ведомостях отражаются расхождения между данными бухучета и фактическими данными, отраженными в инвентаризационных описях. По каждому случаю выявленных отклонений комиссия берет объяснения от материально ответственных лиц.

Стоимость недостающих и излишне выявленных активов и обязательств в сличительной ведомости указывается в соответствии с законодательством.

Для оформления результатов инвентаризации применяются единые регистры, в которых объединены показатели (результаты) инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

Протокол решения инвентаризационной комиссии

Окончательные заключения и предложения по результатам инвентаризации комиссия выносит и утверждает на своем заседании протоколом. Как правило, в протоколе такого заседания отражается следующая информация:

- подробные сведения о причинах недостат;

- информация о виновных лицах;
- меры, предлагаемые относительно виновных лиц;
- предложения по приведению в соответствие фактического наличия имущества и учетных данных.

Принятие решения руководителем

Представленные инвентаризационной комиссией материалы рассматриваются руководителем. Им же принимаются конкретные меры. Кроме того, руководитель может составить приказ (распоряжение) по разработанному и предложенному инвентаризационной комиссией мероприятиям по улучшению работы и предотвращению выявленных нарушений.

Содержание приказа (распоряжения) зависит от причины назначения инвентаризации и ее результатов. Однако если организации нанесен вред, то должен быть указан источник его покрытия: виновное лицо, страховая компания, собственные средства и т. п. Изданные или утвержденные руководителем документы служат основанием для работников бухгалтерии для отражения данных в бухучете; юрисконсультов – для оформления материалов дела в суд; отдела кадров – для увольнения работника с занимаемой должности; администрации – для улучшения работы складского хозяйства, пропускного режима и т. п.

Наиболее сложным в такой ситуации является установление виновного лица в случае, если это лицо своей вины не признает.

Ответственность руководителя

Руководитель организации создает условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки.

Руководитель организации несет ответственность за организацию и своевременное проведение инвентаризаций активов и обязательств (п. 18 Инструкции № 180).

Права, обязанности и ответственность председателя инвентаризационной комиссии

Председатель инвентаризационной комиссии имеет право в рамках своих полномочий принимать соответствующие решение по оптимальной организации работы инвентаризационной комиссии; вносить предложения по улучшению сохранности имущества и процедуры инвентаризации и др.

Председатель инвентаризационной комиссии ви-

зирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «_____» (дата)», что является основанием для определения остатков активов к началу инвентаризации по учетным данным (п. 21 Инструкции № 180).

Председатель инвентаризационной комиссии обязан контролировать правильное и точное исполнение обязанностей членов инвентаризационной комиссии и материально ответственного лица в ходе инвентаризации; своевременно предоставлять материалы инвентаризации руководителю организации.

Председатель инвентаризационной комиссии несет административную и уголовную ответственность в соответствии с законодательством за достоверность данных инвентаризации.

Права, обязанности и ответственность членов инвентаризационной комиссии

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица, которые принимали участие в непосредственном пересчете (перевесе) инвентаризируемых ценностей. В описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией активов в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение (п. 30 Инструкции № 180).

Инвентаризация активов и обязательств проводится при полном составе членов инвентаризационных комиссий.

Члены инвентаризационных комиссий несут ответственность за (п. 16 Инструкции № 180):

своевременность и соблюдение порядка проведения инвентаризации в соответствии с приказом руководителя организации;

правильность указания в описи отличительных признаков активов (тип, сорт, марка, размер, порядковый номер по прейскуранту, артикул и т. д.), по которым определяются их цены.

Члены инвентаризационных комиссий за внесение в описи заведомо неправильных данных о фактических остатках активов с целью сокрытия недостач или излишков активов несут ответственность в соответствии с законодательством (п. 17 Инструкции № 180).

В том случае, когда у нанимателя есть основания полагать, что члены инвентаризационной комиссии явля-

ются соучастниками по сокрытию реальных результатов инвентаризации, он оформляет материалы для передачи в правоохранительные органы. В этом случае к членам инвентаризационной комиссии могут быть применены меры ответственности, предусмотренные п. 7 ст. 2.4 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях от 21.04.2003 (с изменениями и дополнениями от 12.07.2013 № 64-3, далее – КоАП), – пособник несет административную ответственность только за соучастие в административных правонарушениях, предусмотренных статьями:

1) мелкое хищение (ст. 10.5);

2) умышленное уничтожение либо повреждение имущества (ст. 10.9).

В зависимости от размера причиненного хищением ущерба за подобные деяния может налагаться административная ответственность.

Мелкое хищение имущества путем кражи, мошенничества, злоупотребления служебными полномочиями, присвоения или растраты, а равно покушение на такое хищение влекут наложение штрафа в размере от 10 до 30 базовых величин или административный арест (ч. 1 ст. 10.5 КоАП).

Те же деяния, совершенные повторно в течение одного года после наложения административного взыскания за такие же нарушения, влекут наложение штрафа в размере от 30 до 50 базовых величин или административный арест (ч. 2 ст. 10.5 КоАП).

Согласно части 1 ст. 16 Уголовного кодекса РБ от 09.07.1999 № 275-3 (с изменениями и дополнениями от 26.10.2012 № 435-3, далее – УК) соучастием в преступлении признается умышленное совместное участие двух или более лиц в совершении умышленного преступления.

В зависимости от размера причиненного хищением ущерба за подобные деяния может наступать уголовная ответственность, предусмотренная статьями 205, 210 и 211 УК.

Права, обязанности и ответственность материально ответственных лиц

Материально ответственные лица, а также лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение активов или доверенности на получение активов, дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на активы сданы в бухгалтерию или переданы рабочей инвентаризационной комиссии и все активы, поступившие

на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход (п. 21 Инструкции № 180).

Материально ответственные лица обязаны присутствовать при проведении инвентаризации. Проверка фактического наличия активов и обязательств проводится при обязательном участии материально ответственных лиц (п. 20 Инструкции № 180).

В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в инвентаризационных описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т. п.) заявить об этом инвентаризационной комиссии (п. 31 Инструкции № 180).

Законодательство Республики Беларусь предусматривает два основных вида материальной ответственности работников: полную и ограниченную. Работник, как правило, несет полную материальную ответственность за ущерб, причиненный по его вине нанимателю (ст. 402 ТК).

Материальная ответственность возникает у работника, работающего по трудовому договору. Следовательно, первым этапом возникновения материальной ответственности является заключение трудового договора.

Кроме того, в организации должен иметься утвержденный приказом руководителя перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми должны заключаться письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности. При его формировании можно исходить из Примерного перечня должностей, утвержденного постановлением Совмина от 26.05.2000 № 764. ТК, коллективными договорами, соглашениями может устанавливаться ограниченная материальная ответственность работников за ущерб, причиненный по их вине нанимателю, за исключением следующих случаев (ст. 404 ТК):

- между работником и нанимателем в соответствии со ст. 405 ТК заключен письменный договор о принятии работником полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения или для других целей;

- имущество и другие ценности были получены работником под отчет по разовой доверенности или по другим разовым документам;

- ущерб причинен преступлением. Освобождение работника от уголовной ответственности по реабилитирующим основаниям не освобождает

его от материальной ответственности;

- ущерб причинен работником, находившимся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;

- ущерб причинен недостачей, умышленным уничтожением или умышленной порчей материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса;

- ущерб (с учетом неполученных доходов) причинен не при исполнении трудовых обязанностей.

Во всех перечисленных случаях речь идет о полной материальной ответственности. Случаи ограниченной материальной ответственности закреплены ст. 403 ТК. Ограниченную материальную ответственность несут:

- работники – в размере причиненного по их вине ущерба, но не свыше своего среднего месячного заработка за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также за порчу или уничтожение по небрежности инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса;

- руководители организаций, их заместители, руководители структурных подразделений и их заместители – в размере причиненного по их вине ущерба, но не свыше трехкратного среднего месячного заработка, если ущерб причинен неправильной постановкой учета и хранения материальных или денежных ценностей, принятием необходимых мер к предотвращению простоев или выпуска недоброкачественной продукции.

Кроме того, в организации должен быть утвержденный приказом руководителя перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми должны заключаться письменные договоры о коллективной (бригадной) материальной ответственности. При его формировании можно исходить из Примерного перечня работ, при выполнении которых может вводиться коллективная (бригадная) материальная ответственность, Примерного договора о коллективной (бригадной) материальной ответственности (с последующими изменениями и дополнениями), утвержденных постановлением Минтруда от 14.04.2000 № 54 «Об утверждении Положения о коллективной (бригадной) материальной ответственности».

Расчет ущерба, выявленного по результатам инвентаризации

Порядок определения вреда, нанесенного работником организации, зависит от целого ряда факторов. К числу наиболее существенных относятся:

- форма собственности организации (государственная, негосударственная);
- причина проведения инвентаризация (проверка (ревизия) организации, решение собственника или руководителя организации);
- какое событие (факт) привело к возникновению вреда в отношении имущества или обязательств организации;
- отношение виновного лица к причиненному вреду (МОЛ, администрации организации и др.);
- способа причинения вреда;
- формы вины (умысел, неосторожность и т. п.).

Размер причиненного организации вреда определяется по фактическим потерям, на основании данных бухучета, исходя из балансовой стоимости (себестоимости) имущества за вычетом амортизационных отчислений или износа по установленным нормам. При определении размера вреда учитывается только прямой действительный ущерб, неполученные доходы не учитываются (ст. 400 ТК). Определение размера ущерба производится в порядке, установленном законодательством (ст. 400 ТК).

Следует иметь в виду, что если инвентаризация проводилась в ходе проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности государственных юрлиц контролирующими органами, уполномоченными в соответствии с актами законодательства осуществлять такие проверки (ревизии), то вред определяется в соответствии с требованиями законодательства, Инструкции № 39/69. Нормы Инструкции № 39/69 распространяются на юрлиц и физлиц, находящихся на территории Республики Беларусь, действиями (бездействием) которых причинен вред государственному имуществу.

Обратим внимание: если инвентаризация проводится в ходе проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности государственных юрлиц контролирующими органами либо государственными юрлицами самостоятельно, то вред определяется в соответствии с требованиями Инструкции № 39/69.

Нормы Инструкции № 39/69 распространяются на юридические лица и физических лиц, находящихся

на территории РБ, действиями (бездействием) которых причинен вред государственному имуществу.

Обратим внимание: вред, причиненный государственному имуществу, выявляется в ходе проверок (ревизий), проводимых в соответствии с Положением о порядке организации и проведения проверок, утвержденным Указом Президента РБ от 16.10.2009 № 510, а при ведомственном контроле - в соответствии с Указом Президента РБ от 22.06.2010 № 325 и иными актами законодательства.

Инструкция № 39/69 может применяться при определении размера вреда, причиненного имуществу хозяйственных обществ, в уставном фонде которых доли (акции) принадлежат Республике Беларусь, административно-территориальным единицам либо государственным юрлицам, а также имуществу иных негосударственных юрлиц и индивидуальных предпринимателей.

Размер вреда определяется при выявлении в ходе проверок (ревизий):

- хищения, повреждения (порчи), недостачи, умышленного уничтожения и утраты государственного имущества;
- необоснованного временного использования денежных средств вследствие их неправомерного удержания, уклонения от возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного их получения или сбережения в установленные законодательством или договором сроки;
- необеспечения взимания арендной платы за сданные в аренду, в том числе без заключения договора аренды, земельные участки, водные объекты, природные ресурсы, общественные, административные, переоборудованные производственные здания, помещения и сооружения, оборудование, транспортные средства, а также производственные здания, сооружения и помещения, находящиеся в государственной собственности;
- неуплаты арендаторами или иными пользователями коммунальных и других видов услуг в случаях, если такая уплата предусмотрена договором аренды либо законодательством;
- хищения, недостачи, расходования с нарушением законодательства и излишней выплаты денежных средств (в том числе иностранной валюты);
- хищения или недостачи всех видов билетов, талонов, абонементов и других документов, предназначенных для расчетов за услуги;
- хищения или иной недостачи ценных бумаг;

- хищения, недостачи, умышленного уничтожения или порчи товарно-материальных ценностей, полученных государственным юридическим лицом в порядке иностранной безвозмездной помощи;

- отчуждения государственного имущества ниже

стоимости, определенной в соответствии с законодательством (п. 7 Инструкции № 39/69).

Порядок определения вреда, причиненного некоторым видам государственного имущества и обязательств (п. 8 Инструкции № 39/69), приведен в таблице 4.

ТАБЛИЦА 4. ОПРЕДЕЛЕНИЕ РАЗМЕРА ВРЕДА, ПРИЧИНЕННОГО ГОСУДАРСТВЕННОМУ ИМУЩЕСТВУ

Вид нарушения	Порядок определения вреда
Утрата государственного имущества, относимого по установленной законодательством классификации к основным средствам	По первоначальной (восстановительной) стоимости в соответствии с правилами переоценки стоимости основных средств на дату составления акта проверки (ревизии) о взыскании вреда за вычетом фактически произведенных амортизационных отчислений по данному имуществу
Утрата государственного имущества – сырья, материалов и другого аналогичного имущества (товарно-материальных ценностей)	В размере 10% от первоначальной стоимости с учетом проведенных переоценок и корректировки на коэффициент изменения стоимости на дату составления акта проверки (ревизии), но не ниже ликвидационной стоимости в случае 100% начисления амортизационных отчислений
Утрата государственного имущества, учитываемого в составе средств в обороте	По стоимости приобретенного организацией имущества, идентичного утраченному, на дату составления акта проверки (ревизии)
Утрата государственного имущества, которое относится к готовой продукции или товарам для продажи	При отсутствии у организации имущества, указанного в подп. 2.1, или если стоимость имущества, идентичного утраченному, меньше цен, сложившихся на товарном рынке Республики Беларусь, – исходя из сформированных иными продавцами цен на имущество, идентичное утраченному организацией, на дату составления акта проверки (ревизии), если иное не установлено законодательством
Невзыскание, занижение, недозыскание арендной платы за сданные организацией в аренду (в том числе без заключения договора аренды) земельные участки, водные объекты, природные ресурсы, общественные, административные, переоборудованные производственные здания, помещения и сооружения, оборудование, транспортные средства	При отсутствии имущества, указанного в подп. 2.1 и 2.2, – исходя из сформированных иными продавцами цен на имущество, аналогичное утраченному организацией
Неуплата организации арендаторами или иными пользователями коммунальных и других видов услуг	За вычетом потери стоимости в период эксплуатации в соответствии с законодательством на дату составления акта проверки (ревизии)
Хищение, недостача, расходование с нарушением законодательства или излишняя выплата иностранной валюты	По ценам, установленным организацией для продажи идентичного или аналогичного имущества, которое было утрачено (но не ниже себестоимости), товарам для продажи на дату составления акта проверки (ревизии)
Хищение или недостача всех видов билетов, талонов, абонементов и других документов, предназначенных для расчетов за услуги	В соответствии с суммой, установленной договором либо законодательством
Недостача или хищение квитанций, выдаваемых нарушителю при взимании штрафа в соответствии со ст. 237 Кодекса об административных правонарушениях на месте совершения административного правонарушения	Исходя из тарифов, установленных законодательством на дату составления акта проверки (ревизии)
Хищение или иная недостача ценных бумаг	Сумма рассчитывается в белорусских рублях по курсу Нацбанка РБ на дату составления акта проверки (ревизии)
Хищение или иная недостача ценных бумаг, государственных ценных бумаг и ценных бумаг Нацбанка РБ	Исходя из номинальной стоимости, указанной на аналогичном документе, на день составления акта проверки (ревизии)
	Исходя из максимального размера штрафа, предусмотренного соответствующими статьями Кодекса об административных правонарушениях, на день составления акта проверки (ревизии)
	Сумма определяется на дату составления акта проверки (ревизии) в соответствии с Положением об оценке стоимости акций и облигаций
	Сумма определяется в соответствии с законодательством РБ

Поясним некоторые положения таблицы 4.

Так, для целей Инструкции № 39/69 понятия «аналогичное имущество» и «идентичное имущество» разграничены:

аналогичное – имущество, подобное оцениваемому, одинаковое с ним во всех основных отношениях;

идентичное – точно такое же имущество, как оцениваемое.

Размер причиненного государственному имуществу вреда определяется по-разному и зависит от того, чем является это имущество: денежными средствами, имуществом или обязательствами. При этом при определении размера причиненного государственному имуществу вреда используется

несколько оценок имущества.

Первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов – стоимость, по которой они приняты к учету.

Восстановительная – стоимость основных средств с учетом их переоценки (уценки), проводимой в соответствии с требованиями Инструкции № 37/18/6. Восстановительная стоимость основных средств, установленная при переоценке, после ее отражения в бухгалтерском учете считается первоначальной стоимостью.

Остаточная стоимость – разница между первоначальной стоимостью основных средств и суммой начисленной по ним амортизации.

Амортизируемой является стоимость, от которой рассчитываются амортизационные отчисления (п. 7 Инструкции № 37/18/6).

Стоимость замещения определяется расходами в текущих ценах на строительство объекта, имеющего с оцениваемым эквивалентную полезность, но построенного в новом архитектурном стиле с использованием современных проектных нормативов и прогрессивных материалов и конструкций.

Обратим внимание: восстановительная стоимость выражает издержки на воспроизводство точной копии объекта, а стоимость замещения – издержки на создание объекта – функционального аналога.

Рыночная стоимость – наиболее вероятная цена продажи активов с учетом их реального состояния, соотношения спроса и предложения.

Инвестиционная стоимость – это стоимость активов для конкретного инвестора, который собирается купить оцениваемый объект или вложить в него свои финансовые средства. Инвестиционная стоимость рассчитывается исходя из ожидаемых инвестором доходов от использования основных средств и конкретной определенной им ставки их капитализации.

Залоговая стоимость – оценка активов в сфере кредитования, определяется по рыночной стоимости.

Страховая стоимость – стоимость, на базе которой определяются страховые суммы, выплаты и проценты.

Ликвидационная стоимость основных средств представляет собой оценочную величину в теку-

щих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств или нематериальных активов, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта. Амортизационная ликвидационная стоимость рассчитывается исходя из предположения, что данный объект уже достиг того состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезного использования (п. 7¹ Инструкции № 37/18/6).

Инструкция № 39/69 может применяться при определении размера вреда, причиненного имуществу хозяйственных обществ, доли (акции) в уставном фонде которых принадлежат Республике Беларусь, административно-территориальным единицам либо государственным юридическим лицам, а также имуществу иных негосударственных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Иными организациями может быть разработано внутрифирменное Положение о возмещении материального вреда, нанесенного нанимателю. В основу такого документа могут быть положены требования Инструкции № 39/69. Наряду с Инструкцией № 39/69 можно воспользоваться постановлением Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 26.03.2002 № 2 «О применении судами законодательства о материальной ответственности работников за ущерб, причиненный нанимателю при исполнении трудовых обязанностей» (с изменениями и дополнениями от 22.12.2005 № 13), в котором обобщены материалы судебной практики по делам материальной ответственности работников за ущерб, причиненный нанимателю при исполнении трудовых обязанностей.

Действия соответствующих должностных лиц в случае выявления отклонений, обнаруженных при проведении инвентаризации

В данном разделе ЛНПА приводятся действия должностных лиц по своевременному информированию руководителя организации о выявленных нарушениях и злоупотреблениях и дальнейшему их недопущению в будущем.

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,

кандидат экономических наук, доцент БГЭУ