



Инвентаризация активов и обязательств в бюджетных организациях

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств.

Инвентаризация – это проверка и документальное подтверждение наличия, состояния и стоимости активов и обязательств, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Нормативными документами, которыми следует руководствоваться при проведении инвентаризации, являются:

► Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 № 3321-ХІІ "О бухгалтерском учете и отчетности" в редакции Закона Республики Беларусь от 26.12.2007 № 302-З "О внесении дополнений и изменений в некоторые законы Республики Беларусь и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения" (далее – Закон);

► Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утвержденная постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция).

Инструкция устанавливает единый порядок проведения инвентаризации активов и обязательств (в т. ч. активов, числящихся в бухгалтерском учете за балансом), оформления результатов инвентаризации и отражения их в бухгалтерском учете.

Республиканские органы государственного управления,

иные организации, подчиненные Совету Министров РБ, осуществляющие методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью организаций соответствующих отраслей экономики, устанавливают особенности порядка проведения инвентаризации отдельных видов активов.

При реорганизации путем присоединения одной организации к другой инвентаризация активов и обязательств проводится у присоединяемой организации. По результатам инвентаризации составляются передаточный акт и баланс.

Статьей 12 Закона определено, что порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.) устанавливается руководителем организации. Однако в соответствии с Инструкцией инвентаризация незавершенного производства и полуфабрикатов проводится не менее двух раз в год, а других активов и обязательств – не менее одного раза в год (кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно в соответствии с Законом). Инвентаризация в филиалах (обособленных подразделениях), выделенных на отдельный баланс, проводится в порядке и сроки, установленные юридическим лицом, их создавшим.

Кроме этого, Инструкцией об организации диетического питания в государственных организациях здравоохранения, утвержденной постановлением Минздрава РБ от 29.08.2008 № 135, предусмотре-

тено проводить инвентаризацию пищевых продуктов не менее одного раза в квартал. В соответствии с Инструкцией о порядке ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Нацбанка РБ от 17.01.2008 № 4, и Инструкцией о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Нацбанка РБ от 28.06.2004 № 98 (в редакции постановления Нацбанка РБ от 13.02.2008 № 24), не реже одного раза в квартал проводится внезапная инвентаризация кассы с полным пересчетом всех денег и проверкой ценностей, находящихся в кассе.

В соответствии с Инструкцией о порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней, утвержденной постановлением Минфина РБ от 15.03.2004 № 34 (далее – Инструкция № 34), инвентаризация драгоценных металлов и драгоценных камней, лома и отходов, их содержащих, обязательно проводится перед составлением годовой статистической отчетности во всех местах их хранения и непосредственно в производстве с полной зачисткой помещений и оборудования. Инвентаризация драгоценных металлов и драгоценных камней, содержащихся в приборах, оборудовании, инструментах, оружии, военной технике и других изделиях, находящихся в местах хранения, в эксплуатации, а также сня-

ПРАКТИКУМ БУХГАЛТЕРА



Обязанности инвентаризационных комиссий

| Центральная комиссия | Рабочие комиссии |
|--|---|
| Оказывает методическую помощь рабочим комиссиям по вопросам проведения инвентаризаций | осуществляют инвентаризацию активов и обязательств организации |
| Проводит контрольные проверки результатов инвентаризаций, выполненных рабочими комиссиями | оформляют результаты инвентаризации необходимыми документами |
| Совместно с руководителями соответствующих подразделений и служб контролирует соблюдение установленных правил проведения инвентаризации | получают от материально ответственных лиц объяснительные записки о причинах выявленных инвентаризацией излишков, недостач, порчи ценностей |
| Рассматривает материалы инвентаризаций, представленные рабочими комиссиями | принимают решение по регулированию выявленных ими результатов инвентаризации и представляют его вместе с материалами инвентаризаций на рассмотрение центральной инвентаризационной комиссии |
| Готовит предложения по регулированию результатов инвентаризации и представляет их на рассмотрение руководителю организации вместе с материалами инвентаризации | |

тых с эксплуатации, проводится один раз в год одновременно с инвентаризацией этих материальных ценностей. Количество инвентаризаций может быть увеличено руководителями организаций по их усмотрению. Инвентаризация проводится в установленные сроки независимо от проведения внеплановых инвентаризаций и проверок, проводимых в течение отчетного периода или в связи с возникновением чрезвычайных ситуаций (п.п. 90 и 91 Инструкции № 34)

Проведение инвентаризации в соответствии с Законом обязательно:

- ▶ при смене собственника или реорганизации организации;
 - ▶ при ликвидации (упразднении) организации;
 - ▶ перед составлением годовой отчетности;
 - ▶ при смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц;
 - ▶ при выявлении фактов хищения и (или) порчи активов;
 - ▶ в случае возникновения непреодолимой силы, то есть чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств.
- Кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно, она проводится:
- ▶ по решению руководителя организации;

▶ по решению контролирующих органов или ревизионной группы в ходе проведения проверки (ревизии) в порядке, установленном законодательством;

▶ в случае смены руководителя (бригадира), выбытия из коллектива (бригады) более 50% его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады) – при коллективной (бригадной) материальной ответственности, и в иных случаях.

Установлены следующие сроки проведения инвентаризации перед составлением годовой отчетности:

- ▶ не ранее 1 ноября – основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства, незавершенного производства и полуфабрикатов, сырья и материалов, готовой продукции, продукции подсобного сельского хозяйства, животных на выращивании и откорме;
- ▶ не ранее 1 декабря – обязательств, денежных средств и других активов.

ИНВЕНТАРИЗАЦИОННЫЕ КОМИССИИ

Для проведения инвентаризации издается приказ, в котором должно быть определено: какие активы и обязательства подлежат инвентаризации и по какой причине, дата ее на-

чала и окончания, состав инвентаризационной комиссии, срок сдачи в бухгалтерию материалов по инвентаризации.

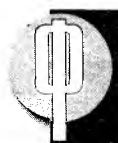
В крупных организациях создаются постоянно действующая центральная инвентаризационная комиссия и рабочие инвентаризационные комиссии. Председателем центральной инвентаризационной комиссии назначается руководитель организации или его заместитель (или начальник структурного подразделения). В состав инвентаризационных комиссий включаются работники бухгалтерской службы, другие специалисты.

Материально ответственные лица не включаются в состав инвентаризационной комиссии для проверки находящихся у них в подотчете товарно-материальных ценностей, денежных средств, но обязательно должны участвовать в их проверке.

В качестве председателя рабочей инвентаризационной комиссии не должен назначаться один и тот же работник два раза подряд у одних и тех же материально ответственных лиц.

ПРОВЕДЕНИЕ И ОФОРМЛЕНИЕ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ АКТИВОВ

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



К началу инвентаризации в бухгалтерии необходимо закончить обработку всех документов по приходу и расходу активов, произвести соответствующие записи в регистрах аналитического учета и определить остатки на день инвентаризации.

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на соответствующие активы сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все активы, поступившие на

их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение материальных ценностей.

Сведения о фактическом наличии активов и учтенных обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Формы инвентаризационных описей (актов) приведены в приложениях к Инструкции

(таблица 2). Республиканские органы государственного управления, осуществляющие методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью, могут утверждать формы для своих подведомственных организаций. При недостатке информации, содержащейся в утвержденных формах, организация самостоятельно разрабатывает и утверждает их в соответствии с законодательством.

Правила оформления инвентаризационных описей (актов). Инвентаризацион-

Таблица 2

Перечень приложений к Инструкции по инвентаризации активов и обязательств

| № приложения | № формы по ОКУД | Наименование формы |
|--------------|-----------------|---|
| 1 | — | Приказ (постановление, распоряжение) |
| 2 | — | Акт контрольной проверки правильности проведения инвентаризации |
| 3 | — | Книга учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации |
| 4 | — | Ведомость результатов, выявленных инвентаризацией |
| 5 | 401 | Инвентаризационная опись (сличительная ведомость) |
| 6 | 1-инв | Инвентаризационная опись основных средств |
| 7 | 2-инв | Инвентаризационная опись нематериальных активов |
| 8 | 3-инв | Акт инвентаризации незавершенного капитального строительства |
| 9 | 4-инв | Акт инвентаризации незавершенных работ НИОКР |
| 10 | 5-инв | Инвентаризационный ярлык |
| 11 | 6-инв | Инвентаризационная опись оборотных активов |
| 12 | 7-инв | Акт инвентаризации незаконченных ремонтов |
| 13 | 8-инв | Акт инвентаризации материалов и товаров, находящихся в пути |
| 14 | 9-инв | Акт инвентаризации товаров отгруженных |
| 15 | 10-инв | Инвентаризационная опись активов, принятых (сданных) на ответственное хранение |
| 16 | 11-инв | Акт инвентаризации расходов будущих периодов |
| 17 | 12-инв | Акт инвентаризации наличных денежных средств |
| 18 | 13-инв | Инвентаризационная опись ценных бумаг, бланков строгой отчетности |
| 19 | 14-инв | Акт инвентаризации расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, прочими дебиторами и кредиторами |
| 20 | 15-инв | Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств |
| 21 | 16-инв | Сличительная ведомость результатов инвентаризации оборотных активов |
| 22 | — | Протокол заседания центральной инвентаризационной комиссии по рассмотрению результатов инвентаризации |

Примечание:

При инвентаризации драгоценных металлов и драгоценных камней применяются формы согласно приложениям 1-3 к Инструкции № 34: инвентаризационная опись драгоценных металлов и драгоценных камней, содержащихся в полуфабрикатах, узлах и деталях оборудования, приборах и иных изделиях, а также находящихся в составе любых материальных ценностей, в ломе и отходах (форма инв-8а); акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них (форма инв-8); акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них (форма инв-9) или формы, установленные локальными нормативными правовыми актами (п. 105 Инструкции № 34).

ные описи (акты) заполняются четко и ясно, без помарок и подчисток (с применением технических средств или от руки чернилами или шариковой ручкой). Наименования инвентаризируемых активов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

Исправление ошибок (описок) производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления надзачеркнутыми правильных записей. Исправления оговариваются и подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров активов и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны. При оформлении инвентаризационных описей с применением технических средств допускается указывать итоги на каждой странице цифрами. На последней странице описи ставится отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку. В описи не допускается оставлять незаполненные строки, на последней странице незаполненные строки прочеркиваются.

Отдельные описи составляются на активы, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете за балансом (арендованные, принятые на ответственное хранение, во временное пользование и др.); по активам, которые на момент инвентаризации оказались не пригодными к эксплуатации и не подлежащими восста-

новлению (с указанием причин, приведших эти объекты к непригодности; даты ввода в эксплуатацию, завоза, наименования поставщика (если это возможно определить)).

Один экземпляр инвентаризационной описи основных средств, принятых (сданных) на ответственное хранение, арендованных, высылается собственнику (или его представителю), арендодателю. Один экземпляр инвентаризационной описи нематериальных активов, полученных во временное пользование, высылается правообладателю.

Если инвентаризация активов проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся эти активы, при уходе инвентаризационной комиссии опечатываются. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи хранятся в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Фактическое наличие активов при инвентаризации определяется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. По активам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество может определяться на основании документов поставщика, но обязательно проводится выборочная проверка этих активов.

Определение веса (или объема) навалочных материалов, метизной продукции допускается производить на основании обмеров и технических расчетов, взвешивания и т.п. При инвентаризации большого количества весовых активов ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей

сличают, и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией активов в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленных в описи активов на ответственное хранение. В случае смены материально ответственных лиц в инвентаризационных описях лицо, принимающее ценности, расписывается в их получении, а сдавшее – в их сдаче.

С участием инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации, результаты которой оформляются актом и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации (приложения 2 и 3 к Инструкции).

Инвентаризация основных средств и нематериальных активов. До начала инвентаризации проверяется: наличие и состояние инвентарных карточек, описей и других регистров аналитического учета; технических паспортов; наличие документов на сдачу (приемку) активов в аренду, пользование и на хранение. По нематериальным активам проверяется наличие документов, подтверждающих права организации на их использование. Перед инвентаризацией результатов НИОКР проверяется реальность фактически произведенных расходов, выполненных работ по каждой теме.

При инвентаризации зданий, сооружений, земельных



участков, водоемов и других объектов недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации (хозяйственном ведении, оперативном управлении), соответствие их фактического размера и комплектации (состава) данным паспортов и другой имеющейся технической документации.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета и технической документации вносятся соответствующие исправления и уточнения.

Инвентаризация основных средств, которые находятся вне места нахождения организации (например в капитальном ремонте), проводится до момента их временного выбытия или после проведения инвентаризации.

Машины, оборудование и транспортные средства зачисляются в описи с указанием инвентарного номера, заводского номера предприятия-изготовителя (при его наличии), года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и т.д. одинаковой стоимости, учитываемые на инвентарной карточке группового учета, зачисляются в описи по наименованиям с указанием количества этих предметов и их инвентарных номеров.

Инвентаризационные описи нематериальных активов, полученных во временное пользование, составляются отдельно по каждому правообладателю с указанием срока пользования.

Активы, подвергавшиеся восстановлению, реконструкции, модернизации или переоборудованию, вносятся в опись под наименованием, соответствующим новому назначению. При этом проверяется,

правильно ли определена их стоимость. Если комиссия установит, что названные работы в бухгалтерском учете отражены неправильно или вообще не отражены, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения стоимости объекта и отразить в описи данные о произведенных изменениях.

При выявлении неучтенных объектов, а также объектов, по которым в учетных регистрах отсутствуют или указаны неправильные их характеристики, составляются отдельные инвентаризационные описи с включением недостающих и правильных сведений и технических показателей по этим объектам (по зданиям – их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), общая полезная площадь, число этажей, год постройки и др.).

Отдельные акты инвентаризации составляются на законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию (полностью или частично), приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами, а также на законченные, но не введенные в эксплуатацию объекты (с указанием в актах причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию).

Отдельные акты составляются на результаты по незавершенным НИОКР, по полученным отрицательным результатам НИОКР.

При инвентаризации законченных ремонтов объектов основных средств производится проверка состояния работ, выявляются дополнительные расходы при неизменном объеме работ относительно первоначальной сметной (плановой) документации, что находит отражение в акте инвентаризации.

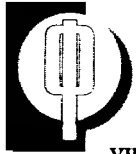
Инвентаризация денежных средств, денежных документов, финансовых вложений. Инвентаризация денежных средств на счетах в банках производится путем сверки остатков, числящихся в бухгалтерском учете организации, с данными выписок банков.

При инвентаризации денежных средств в кассе расписки в остаток наличных денег не включаются. По итогам инвентаризации наличных денежных средств комиссия составляет акт инвентаризации наличных денежных средств. Остаток денежной наличности в кассе проверяется с данными учета по кассовой книге. При обнаружении в кассе недостачи или излишков наличных денег в акте указывается сумма недостачи или излишка и объясняются причины их возникновения.

При хранении ценных бумаг, бланков строгой отчетности, других денежных документов в кассе организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация бланков ценных бумаг, бланков строгой отчетности производится по видам бланков по каждому месту хранения, за которое отвечает материально ответственное лицо, с указанием в инвентаризационной описи серии, а также начальных и конечных номеров бланков.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров), хранящихся в бухгалтерии организации. В ходе инвентаризации ценных бумаг проверяется: правильность их оформления; реальность их



учетной стоимости; условия хранения; своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в депозитарий и другие специальные организации, заключается в сверке остатков сумм, числящихся в бухгалтерском учете организации, с данными выписок депозитариев и других специальных организаций.

При инвентаризации финансовых вложений проверяется наличие документов, подтверждающих соответствующие затраты (в депозиты, облигации, другие ценные бумаги, инвестиции средств в акции и уставные фонды унитарных предприятий). В описи указываются: наименование организации, в которую осуществлены вложения; суммы вложений; срок, на который предоставлены средства; суммы доходности по акциям, вкладам в уставные фонды.

При инвентаризации расходов будущих периодов по документам устанавливается сумма, подлежащая отражению в бухгалтерском учете (на субсч. 210 "Расходы к распределению"), своевременность и полнота отнесения этих расходов на затраты производства в соответствии с учетной политикой. При установлении нарушений определяется и отражается в описи сумма, подлежащая дописанию или подлежащая восстановлению.

Инвентаризация материальных запасов, отдельных предметов в составе оборотных средств (далее – материалы) проводится по порядку их расположения в помещении с занесением в опись каждого отдельного наименования с указанием вида, группы, сорта, количества. На каждый внесенный в опись актив крепится инвентаризационный ярлык (ф. 5-инв).

Если при инвентаризации выявлены материалы, пришедшие в негодность и испорченные, комиссией составляется акт с указанием времени эксплуатации (если это возможно установить), причин негодности, возможности использования этих ценностей в хозяйственных целях.

При хранении материалов в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После их проверки помещение пломбируется, и комиссия переходит для работы в следующее.

Материалы, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и прикладываются после инвентаризации. Эти активы заносятся в отдельную опись под наименованием "Активы, поступившие во время инвентаризации" с указанием даты поступления, наименования поставщика, даты и номера приходного документа, наименования актива, количества, цены и суммы. Одновременно на приходном документе за подписью председателя комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка: "После инвентаризации" со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

В процессе инвентаризации материально ответственные лица могут в исключительных случаях отпускать материалы, но только по письменному разрешению руководителя и главного бухгалтера организации и в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти материалы заносятся в отдельную опись под наименованием "Активы, отпущенные во время инвентаризации", а в расходных документах делается отметка

за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии).

Отдельные предметы в составе оборотных средств, находящиеся в эксплуатации, пользовании (специальная одежда, специальная обувь, средства индивидуальной защиты, специальный инструмент и инвентарь и т.п.), инвентаризируются по их количеству, наименованию в местах их эксплуатации и хранения. При инвентаризации названных предметов, выданных в индивидуальное пользование работникам, допускается составление групповых инвентаризационных описей.

Специальная одежда, столовые белье и принадлежности, отправленные в стирку или ремонт, записываются в инвентаризационную опись на основании ведомостей-накладных или квитанций организаций, осуществляющих соответствующие услуги.

Материалы, находящиеся в пути (субсч. 068), заносятся в акты инвентаризации по каждой отдельной отправке с указанием наименования, количества и стоимости, даты отгрузки, номеров документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

Продукция отгруженная (субсч. 031) заносится в акт инвентаризации по каждой отдельной отгрузке с указанием наименования покупателя, суммы, даты отгрузки, даты и номера расчетного документа.

Активы, хранящиеся на складах других организаций, принятые (сданные) на ответственное хранение на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение, заносятся в акты инвентаризации с указанием наименования, количества, сорта, стоимости (по данным учета), даты принятия на хранение, места



хранения, номера и даты документа.

Животные основного стада, независимо от вида животных, рабочий скот (субсч. 017), молодняк крупного рогатого скота включаются в описи индивидуально с указанием инвентарных номеров, кличек, пола, масти, породы и т.д.

Животные на откорме, молодняк свиней, овец и коз, птица и другие учетные группы животных включаются в описи согласно номенклатуре, принятой в учетных регистрах, с указанием количества голов и живой массы (веса).

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта). На многооборотную тару, пришедшую в негодность, тару, подлежащую ремонту, составляются отдельные акты с указанием выявленных дефектов.

ПРОВЕДЕНИЕ И ОФОРМЛЕНИЕ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по кредитам (займам), с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

Кроме этого в ходе инвентаризации расчетов с персоналом (работниками) организации выявляются суммы депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, а в ходе инвентаризации расчетов с подотчетными лицами проверяется целевое использование израсходованных сумм, выявляются суммы, срок представления отчетов по которым истек.

При проверке расчетов с поставщиками, покупателями,

подрядчиками, заказчиками, прочими дебиторами и кредиторами в акте инвентаризации по каждому дебитору (кредитору) указывается общая сумма задолженности; сумма задолженности, подтвержденная дебитором (согласованная с кредитором); сумма задолженности, не подтвержденная дебитором (не согласованная с кредитором), и сумма задолженности с истекшим сроком исковой давности. К акту прилагается справка с расшифровкой по каждому дебитору (кредитору): за что числится задолженность, дата ее образования, дата и номер документа, подтверждающего задолженность, сумма.

Результаты инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности отражаются в учете путем ее доначисления или уменьшения.

ОФОРМЛЕНИЕ И УЧЕТ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Результаты инвентаризации, т.е. расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей, отражаются в сличительных ведомостях. На активы, числящиеся в бухгалтерском учете за балансом (полученные в пользование, арендованные, принятые на ответственное хранение, и др.), составляются отдельные сличительные ведомости с использованием средств вычислительной техники или от руки.

По каждому случаю выявленных отклонений комиссия берет объяснения от материально ответственных лиц.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия активов и обязательств и данных бухгалтерского учета оформляются протоколом заседания инвентаризационной комиссии и представляются на рассмотрение руководителя орга-

низации, который принимает окончательное решение.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия активов с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с Законом.

Излишки активов подлежат оприходованию и зачислению на увеличение источников финансирования с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц. Стоимость их определяется на дату проведения инвентаризации на основании заключения об их оценке, проведенной юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими оценочную деятельность, или документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов. При этом степень (процент) износа выявленных инвентаризацией неучтенных объектов основных средств устанавливается по действительному техническому состоянию объектов с оформлением соответствующих актов.

Стоимость недостачи, порчи или иной утраты активов в пределах норм естественной убыли списывается по распоряжению руководителя организации на расходы (затраты) организации.

Недостачи активов, произошедшие сверх норм естественной убыли, в соответствии с решением руководителя организации относятся на виновных лиц.

Недостачи активов (кроме основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств), по которым виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, относятся на увеличение расходов.

Для оформления списания недостач сверх норм естественной убыли (на виновных лиц или на увеличение расходов) необходимо иметь соответ-

Ведомость результатов, выявленных инвентаризацией

| Наименование счета | Номер счета | Результат, выявленный инвентаризацией | | Установлена порча ценностей, сумма | Из общей суммы недостат и потерь от порчи ценностей | | | | |
|--------------------|-------------|---------------------------------------|---------|------------------------------------|---|-------------------------------|--------------------------|---|--|
| | | недостача | излишки | | зачтено по пересортице | списано в пределах норм убыли | отнесено на виновных лиц | списано на издержки производства и обращения сверх норм убыли | оставлено на балансе организации для выяснения |
| | | сумма | сумма | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |

ствующие решения следственных или судебных органов.

Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостат и только после зачета недостат ценностей излишками по пересортице. В том случае если после зачета по пересортице все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию актива, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Взаимный зачет излишков и недостат в результате пересортицы может быть произведен только по решению руководителя организации за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении

товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения.

Если при зачете недостат излишками по пересортице стоимость недостающих активов выше стоимости активов, оказавшихся в излишке, то эта разница в стоимости (отрицательная суммовая разница) относится на виновных лиц. Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то отрицательные суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются на расходы организации, а в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения

о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

Положительные суммовые разницы, возникшие при зачете недостат излишками, относятся на увеличение источников финансирования.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором было принято решение руководителя организации по регулированию выявленных расхождений, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости согласно приложению 4 к Инструкции (таблица 3). Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета результатов инвентаризации дан в таблице 4.

Таблица 4

Корреспонденция субсчетов по учету результатов инвентаризации

| № п/п | Содержание операций | Корреспонденция субсчетов | |
|-------|--|---------------------------|-------------|
| | | Дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Оприходование излишков бюджетных денежных средств в кассе организации | 120, 121 | 140, 230 |
| 2 | Оприходование излишков внебюджетных денежных средств в кассе организации | 120, 121 | 237 или 410 |
| 3 | Сумма недостачи бюджетных денежных средств в кассе организации, отнесенная за счет организации | 200 | 120, 121 |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---------------|----------|
| 4 | Сумма недостачи внебюджетных денежных средств в кассе организации, отнесенная за счет организации | 211, 080, 082 | 120, 121 |
| 5 | Недостача бюджетных денежных средств в кассе организации, отнесенная на кассира: | | |
| | списание суммы недостачи | 170 | 120, 121 |
| | разница между суммой вреда и суммой выявленной недостачи | 170 | 173 |



| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----|---|---------------|------------------------|
| 6 | Недостача внебюджетных денежных средств в кассе организации, отнесенная на кассира: | | |
| | списание суммы недостачи | 170 | 120, 121 |
| | разница между суммой вреда и суммой выявленной недостачи | 170 | 237 или 410 |
| 7 | Оприходование излишков денежных документов, приобретенных за счет бюджетных средств | 132 | 140, 230 |
| 8 | Оприходование излишков денежных документов, приобретенных за счет внебюджетных средств | 132 | 237 или 410 |
| 9 | Сумма недостачи денежных документов, приобретенных за счет бюджетных средств, отнесенная за счет организации | 200 | 132 |
| 10 | Сумма недостачи денежных документов, приобретенных за счет внебюджетных средств, отнесенная за счет организации | 211, 080, 082 | 132 |
| 11 | Недостача денежных документов, приобретенных за счет бюджетных средств, отнесенная на виновника: | | |
| | списание суммы недостачи по учетным ценам | 170 | 132 |
| | разница между суммой вреда и суммой выявленной недостачи по учетным ценам | 170 | 173 |
| 12 | Недостача денежных документов, приобретенных за счет внебюджетных средств, отнесенная на виновника: | | |
| | списание суммы недостачи по учетным ценам | 170 | 132 |
| | разница между суммой вреда и суммой выявленной недостачи по учетным ценам | 170 | 237 или 410 |
| 13 | Оприходование излишков отдельных предметов в составе оборотных средств (независимо от источника приобретения) | 070 – 073 | 260 |
| 14 | Списание недостачи отдельных предметов в составе оборотных средств, отнесенной за счет организации (независимо от источника приобретения) | 260 | 070 – 073 |
| 15 | Недостача отдельных предметов в составе оборотных средств, приобретенных за счет бюджетных средств, отнесенная на виновника: | | |
| | учетная стоимость списанных предметов (две записи одновременно) | 170, 260 | 070 – 073, 173 |
| | разница между суммой причиненного вреда и учетной стоимостью недостающих предметов | 170 | 173 |
| 16 | Недостача отдельных предметов в составе оборотных средств, приобретенных за счет внебюджетных средств, отнесенная на виновника: | | |
| | учетная стоимость списанных предметов (две записи одновременно) | 170, 260 | 070 – 073, 237 или 410 |
| | разница между суммой причиненного вреда и учетной стоимостью недостающих предметов | 170 | 237 или 410 |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----|---|---|---|
| 17 | Оприходование излишков основных средств (независимо от источника приобретения) | | |
| | первоначальная стоимость | 010 – 019 | 250 |
| | сумма амортизации | 250 | 020 |
| 18 | Недостача основных средств, отнесенная за счет организации (независимо от источника приобретения): | | |
| | первоначальная стоимость недостающих объектов | 250 | 013 – 019 |
| | сумма амортизации по недостающим объектам | 020 | 250 |
| 19 | Недостача основных средств, приобретенных за счет бюджетных средств, отнесенная на виновника: | | |
| | первоначальная стоимость недостающих объектов | 250 | 013 – 019 |
| | сумма начисленной амортизации по недостающим объектам | 020 | 250 |
| | сумма причиненного вреда | 170 | 173 |
| 20 | Недостача основных средств, приобретенных за счет внебюджетных средств, отнесенная на виновника: | | |
| | первоначальная стоимость недостающих объектов | 250 | 013 – 019 |
| | сумма начисленной амортизации по недостающим объектам | 020 | 250 |
| | сумма причиненного вреда | 170 | 237 или 410 |
| 21 | Оприходование излишков оборудования, строительных материалов для капитального строительства, материалов для научных исследований, материалов и продуктов питания, приобретенных за счет бюджетных средств | 040, 041 043, 060 – 067, 069 | 143, 231 140, 230 |
| | 22 | Оприходование излишков оборудования, строительных материалов для капитального строительства, материалов для научных исследований, материалов и продуктов питания, животных на выращивании и откорме, приобретенных за счет внебюджетных средств | 040, 041, 043, 044, 050, 060 – 067, 069 |
| 23 | Списание недостачи оборудования, строительных материалов для капитального строительства, материалов для научных исследований, материалов и продуктов питания, приобретенных за счет бюджетных средств, отнесенной за счет организации | 200 203 | 060 – 067, 069, 043 040, 041 |
| 24 | Списание недостачи оборудования, строительных материалов для капитального строительства, материалов для научных исследований, материалов и продуктов питания, животных на выращивании и откорме, приобретенных за счет внебюджетных средств, отнесенной за счет организации | 211, 080, 082 212 | 060 – 067, 069, 043, 044, 050 040, 041 |



| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----|--|-----|---|
| 25 | Недостача оборудования, строительных материалов для капитального строительства, материалов для научных исследований, материалов и продуктов питания, приобретенных за счет бюджетных средств, отнесенная на виновника: | | |
| | учетная стоимость недостающих ценностей | 170 | 040, 041, 043, 060 – 067, 069 |
| | разница между суммой причиненного вреда и учетной стоимостью недостающих ценностей | 170 | 173 |
| 26 | Недостача оборудования, строительных материалов для капитального строительства, материалов для научных исследований, материалов и продуктов питания, животных на выращивании и откорме, приобретенных за счет внебюджетных средств, отнесенная на виновника: | | |
| | учетная стоимость недостающих ценностей | 170 | 040, 041, 043, 044, 050, 060 – 067, 069 |
| | разница между суммой причиненного вреда и учетной стоимостью недостающих ценностей | 170 | 237 или 410 |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----|---|--------------------|--------------------|
| 27 | Списание выявленной при инвентаризации дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, возникшей при исполнении сметы расходов по бюджету | 200 – 203 | 150, 178, 179 |
| 28 | Списание выявленной при инвентаризации дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, возникшей при исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам | 080, 082, 211, 212 | 150, 178, 179 |
| 29 | Списание выявленной при инвентаризации кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, возникшей при исполнении сметы расходов по бюджету | 150, 177, 178, 179 | 140, 230, 143, 231 |
| 30 | Списание выявленной при инвентаризации кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, возникшей при исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам | 150, 177, 178, 179 | 237 или 410 |

В заключение хотелось бы остановиться на некоторых вопросах, требующих уточнения.

В ст. 12 Закона определен порядок регулирования выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия активов и обязательств с данными бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций. Для некоммерческих организаций (включая бюджетные организации) Законом установлен следующий порядок:

стоимость излишков активов при принятии их на бухгалтерский учет относится на увеличение доходов (источников финансирования);

недостача активов и (или) их порча в пределах норм естественной убыли в соответствии с решением руководителя организации списывается на увеличение расходов;

недостача активов, произошедшая сверх норм естественной убыли, в соответствии с решением руководителя организации покрывается за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд

отказал во взыскании с них, убытки от недостачи активов и (или) их порчи в соответствии с решением руководителя организации списываются на увеличение расходов;

суммы дебиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, в соответствии с решением руководителя организации списываются на увеличение расходов;

суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, в соответствии с решением руководителя организации списываются на увеличение доходов (источников финансирования).

В Инструкции (п.73) установлено, что выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия активов и обязательств с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии со ст.12 Закона.

Одновременно в п.75 Инструкции даны дополнительные уточнения, касающиеся только организаций, финансируемых из бюджета (бюджетных организаций). В нем

сказано, что результаты инвентаризации зачисляются на уменьшение (увеличение) бюджетного финансирования или внебюджетных источников в зависимости от того, за счет каких источников приобретались активы, недостача (излишек) которых обнаружена при инвентаризации. Исходя из этого пункта Инструкции, недостача активов относится на уменьшение источников финансирования, а не на расходы организации, как гласит Закон.

В отношении порядка списания в бюджетных организациях выявленных при инвентаризации сумм дебиторской и кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, дополнительных указаний в Инструкции не имеется (в отличие от коммерческих организаций). Значит, в этом случае бюджетным организациям следует руководствоваться только ст.12 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности».

Полагаем, что пунктом 75 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств (в части порядка регулирования



выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия активов с данными бухгалтерского учета) следует пренебречь, так как он не соответствует Закону.

В п.75 Инструкции есть еще одно уточнение, касающееся бюджетных организаций: результаты инвентаризации оформляются инвентаризационной описью (сличительной ведомостью) согласно приложению 5 к Инструкции (ф.401).

По этому уточнению возникает вопрос: для отражения результатов инвентаризации каких активов использовать эту форму?

В бюджетных организациях, как и в коммерческих организациях, проводится инвентаризация основных средств, нематериальных активов, незавершенного капитального строительства, незавершенных НИОКР, материалов и продуктов питания, отдельных предметов в составе оборотных средств, незаконченных ремонтов, материалов, находящихся в пути, товаров отгруженных, активов, принятых (сданных) на ответственное хранение, наличных денежных средств, ценных бумаг, бланков строгой отчетности, расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, прочими дебиторами и кредиторами. Кроме формы 401, для проведения инвентаризации по перечисленным активам и обязательствам Инструкцией предусмотрено 14 форм инвентаризационных описей или актов инвентаризации (приложения 6 – 20 к Инструкции) и 2 формы сличительных ведомостей (приложения 20 – 21 к Инструкции).

Если в бюджетной организации использовать ф.401, например, для отражения результатов инвентаризации основных средств, то она не

позволит отразить их в соответствии с требованиями гл. 4 Инструкции, регламентирующей порядок проведения инвентаризации внеоборотных активов.

В п.1 Инструкции сказано, что она устанавливает единый порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организаций, ведущих в соответствии с законодательством бухгалтерский учет, оформления результатов инвентаризации и отражения их в бухгалтерском учете. Нарушать установленный порядок нельзя, но и выполнить его пока невозможно. Нужны дополнительные указания со стороны Минфина.

Не соответствует Закону также п.70 Инструкции, в котором определено, что стоимость недостающих и излишне выявленных активов и обязательств указывается в сличительной ведомости в соответствии с Инструкцией о порядке определения размера причиненного государственному имуществу вреда в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей при проведении проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности государственных юридических лиц, утвержденной постановлением Минфина и Минэкономки от 24.03.2003 № 39/69.

Во-первых, Инструкция № 39/69 не регулирует порядок оценки излишне выявленных активов и обязательств. Стоимость излишков активов при принятии их на бухгалтерский учет в соответствии со ст.12 Закона определяется на дату проведения инвентаризации на основании заключения об их оценке, проведенной юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими оценочную деятельность, или документов, подтверждающих стоимость аналогичных

активов. В соответствии с п. 39 гл. 4 Инструкции оценка выявленных инвентаризацией неучтенных активов должна быть произведена в соответствии с законодательством, а степень (процент) износа устанавливается по действительному техническому состоянию активов с оформлением данных об оценке и износе соответствующими актами.

Во-вторых, составление сличительных ведомостей по результатам инвентаризации дебиторской задолженности и обязательств не предусмотрено.

В третьих, в случае недостач активов в сличительной ведомости указывается их учетная стоимость, а не сумма причиненного вреда. Сумма вреда (фактическая стоимость похищенных, недостающих активов), определенная в соответствии с требованиями Инструкции № 39/69, подлежит возмещению лицом, причинившим вред, она определяется после отнесения недостачи на конкретных виновников.

Кроме того, обратим внимание на несоответствие в нормативных документах сроков отражения результатов инвентаризации: в соответствии с п. 113 Инструкции № 34 результаты инвентаризации драгоценных металлов и драгоценных камней должны быть отражены в учете в течение отчетного месяца, в котором закончена инвентаризация, по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете, а в соответствии с п. 77 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств – в учете и отчетности того месяца, в котором было принято решение руководителя организации по регулированию выявленных расхождений, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

*Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ*

Раздел подготовили Алла ВОРОБЬЕВА, Светлана ТЕРЕХОВИЧ.