

Инвентаризация имущества организации

Инвентаризация имущества организации – это не право, а обязанность организации, предусмотренная п. 1 ст. 13 Закона РБ от 12.07.2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности (далее – Закон № 57-3).

Инвентаризация, являясь одним из элементов метода бухгалтерского учета, позволяет соблюсти принципы бухгалтерского учета и отчетности. Согласно ст. 3 Закона № 57-3 бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципах непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности.

В данном материале рассматриваются особенности организации, проведения и оформления результатов инвентаризации имущества организации при подготовке годовой бухгалтерской отчетности.

Нормативные правовые акты, регулирующие аспекты инвентаризации имущества:

- Закон № 57-3;
- Гражданский кодекс РБ (с изменениями и дополнениями; далее – ГК);
- Гражданский процессуальный кодекс РБ: Кодекс РБ от 11.01.1999 г. № 238-3 (с изменениями и дополнениями; далее – ГПК);
- Кодекс РБ об административных правонарушениях: Кодекс РБ от 21.04.2003 г. № 194-3 (с изменениями и дополнениями; далее – КоАП);
- Процессуально-исполнительный кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях от 20.12.2006 г. № 194-3 (с изменениями и дополнениями; далее – ПИК);
- Уголовно-процессуальный кодекс РБ от 16.07.1999 г. № 295-3 (с изменениями и дополнениями; далее – УПК);
- Уголовный кодекс РБ от 09.07.1999 г. № 275-3 (с изменениями и дополнениями; далее – УК);
- Хозяйственно-процессуальный кодекс РБ от 15.12.1998 г. № 219-3 (с изменениями и дополнениями; далее – ХПК);

- Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 г. № 102 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 102);

- Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утв. постановлением Минфина от 12.11.2010 г. № 133 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 133);

- Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утв. постановлением Минфина от 30.04.2012 г. № 26 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 26);

- Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. постановлением Минфина от 30.04.2012 г. № 25 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 25);

- Инструкция по бухгалтерскому учету ценных бумаг, утв. постановлением Минфина от 22.12.2006 г. № 164;

- Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 30.11.2007 г. № 180 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 180);

- Инструкция о порядке бухгалтерского учета строительных материалов, утв. постановлением Минстройархитектуры от 24.01.2008 г. № 4 (с изменениями и дополнениями; далее – Инструкция № 4);

- Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утв. постановлением Минфина от 10.12.2013 г. № 80 (далее – НСБУ № 80).

Объекты годовой инвентаризации имущества

Под имуществом организации принято понимать активы организации. Инвентаризации подлежат активы и обязательства организации, независимо от их местонахождения, а также активы, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете за балансом (полученные в пользование, арендованные, принятые на ответственное хранение, в переработку, на комиссию и др.) (п. 5 Инструкции № 180).

Организации обязаны провести инвентаризацию своих долгосрочных и краткосрочных активов,

а также полученных от иных лиц в пользование, арендованные, принятые на ответственное хранение, в переработку, на комиссию и др.

Сроки проведения годовой инвентаризации имущества

Исходя из объема имущества, подлежащего годовой инвентаризации, устанавливаются сроки ее проведения с учетом норм п. 7 Инструкции № 180 по временным критериям (таблица 1).

ТАБЛИЦА 1

Сроки проведения годовой инвентаризации	Объекты инвентаризации
Не ранее 1 ноября	<ul style="list-style-type: none"> – основные средства; – нематериальные активы; – незавершенное строительство; – запасы
Не ранее 1 декабря	<ul style="list-style-type: none"> – активы, не указанные выше, в том числе: доходные вложения в материальные активы; – вложения в долгосрочные активы; – дебиторская задолженность; – денежные средства; – финансовые вложения и т.д.; – все виды обязательств

На практике часто возникает вопрос: в данном случае речь идет о дате начала инвентаризации или о дате по состоянию на указанную дату? Законодатель данный аспект не уточнил, но здесь следует исходить из того, что чем ближе дата, на которую проводится инвентаризация, тем точнее остатки активов отражены в бухгалтерском балансе. По мнению автора, в данном случае следует руководствоваться датой, на которую проводится инвентаризация.

Пример 1. Инвентаризация материалов на складе проводится в период с 1 ноября по 4 ноября по состоянию на 1 октября. В данном случае, несмотря на то, что инвентаризация проводится в ноябре, остатки подтверждаются по состоянию на 1 октября.

Пример 2. Инвентаризация материалов на складе проводится в период с 3 ноября по 4 ноября по состоянию на 1 ноября. В данном случае инвентаризация проводится в ноябре, и остатки подтверждаются по состоянию на 1 ноября.

Порядок составления приказа по инвентаризации имущества и определения круга лиц, участвующих в инвентаризации

На практике различают два вида инвентаризационных комиссий: центральная и рабочие. Персо-

нальный состав инвентаризационных комиссий зависит от целого ряда факторов: числа материально ответственных лиц, мест хранения (использования) имущества, видов инвентаризируемого имущества и др.

В тех случаях, когда объем работ по инвентаризации значительный, создаются:

центральная инвентаризационная комиссия, которая занимается организационными вопросами, выполняет контрольные функции и разрабатывает предложения по регулированию выявленных отклонений, а также выработке конкретных предложений по улучшению и эффективному использованию имущества организации;

рабочие инвентаризационные комиссии непосредственно осуществляют инвентаризацию и документально оформляют ее результаты.

В состав рабочих и центральных инвентаризационных комиссий включаются специалисты, которые в силу своих должностных обязанностей имеют необходимые навыки и знания: товароведы, инженеры, технологи, механики, производители работ, экономисты, работники бухгалтерской службы и др.

Следует иметь в виду некоторые ограничения (п. 13 Инструкции № 180):

- в качестве председателя рабочей инвентаризационной комиссии *не назначается* материально ответственное лицо, работник ревизионной службы. Не назначается *один и тот же работник два раза подряд в качестве председателя рабочей инвентаризационной комиссии* у одних и тех же материально ответственных лиц;

- материально ответственные лица *не включаются* в состав инвентаризационной комиссии для проверки находящихся у них в подотчете товарно-материальных ценностей, денежных средств.

Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете

Согласно п. 77 Инструкции № 180 результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором было принято решение руководителем организации по регулированию инвентаризационных разниц, а по годовой инвентаризации – в годовой бухгалтерской отчетности.

По результатам инвентаризации имущества могут быть выявлены следующие отклонения:

- излишки;

ТАБЛИЦА 2. ОЦЕНКА ИМУЩЕСТВА, ВЫЯВЛЕННОГО ПРИ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В ИЗЛИШКАХ ПРИ ПОСТАНОВКЕ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

№ п/п	Что определено	Чем определено
1	Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки, определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность	ч. 7 п. 10 Инструкции № 26
2	Первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации как излишки, определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность	ч. 5 п. 13 Инструкции № 25
3	Стоимость выявленных при инвентаризации излишков материалов при принятии их к бухгалтерскому учету определяется на основании заключения об их оценке, проведенной юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими оценочную деятельность, или организацией самостоятельно исходя из прейскурантов, бюллетеней, каталогов и иных документов, определяющих стоимость аналогичных активов	ч. 1 п. 46 Инструкции № 133
4	Принятие на учет излишков строительных материалов – по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»	п. 14.5 Инструкции № 4
5	В состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 (субсчета 90-7, 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»), включаются суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации	абз. 3 п. 13 Инструкции № 102
6	В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации	абз. 3 п. 14 Инструкции № 102

недостача;
пересортица.

том требований нормативных правовых актов (таблица 2).

По всем недостаткам, пересортицам и излишкам инвентаризационной комиссией должны быть получены письменные объяснения от соответствующих работников.

В бухгалтерском учете операции по оприходованию имущества, выявленного по результатам инвентаризации в излишках, отражаются с учетом требований Инструкции № 50 следующим образом (таблица 3).

Отражение излишков

Выявленные при инвентаризации излишки имущества подлежат оприходованию по оценке с уче-

Согласно подп. 3.11 ст. 128 НК при исчислении налога на прибыль в состав внереализационных доходов включается стоимость принятого к учету

ТАБЛИЦА 3. ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ОПРИХОДОВАНИЮ ИМУЩЕСТВА, ВЫЯВЛЕННОГО ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В ИЗЛИШКАХ

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	2	3	4
1	01	91-1	Отражается стоимость объектов основных средств, выявленных в излишках по результатам инвентаризации
2	04	91-1	Отражается стоимость объектов нематериальных активов, выявленных в излишках по результатам инвентаризации
3	03	91-1	Отражается стоимость доходных вложений в материальные активы, выявленных в излишках по результатам инвентаризации
4	07	91-1	Отражается у заказчика, застройщика стоимость оборудования к установке и строительных материалов, выявленных в излишках по результатам инвентаризации
5	08	91-1	Отражается стоимость незавершенного строительства, выявленного в излишках по результатам инвентаризации
6	91-5	99	Отражается списание на финансовый результат (прибыль) стоимости инвестиционных активов, выявленных в излишках по результатам инвентаризации
7	10	90-7	Отражается стоимость материалов, выявленных в излишках по результатам инвентаризации
8	11	90-7	Отражается стоимость животных на выращивании и откорме, выявленных в излишках по результатам инвентаризации
9	20	90-7	Отражается стоимость незавершенного основного производства, выявленного в излишках по результатам инвентаризации

1	2	3	
10	21	90-7	Отражается стоимость полуфабрикатов собственного производства, выявленных в излишках по результатам инвентаризации
11	23	90-7	Отражается стоимость незавершенного вспомогательного производства, выявленного в излишках по результатам инвентаризации
12	41	90-7	Отражается стоимость товаров, выявленных в излишках по результатам инвентаризации
13	43	90-7	Отражается стоимость готовой продукции, выявленной в излишках по результатам инвентаризации
14	50	90-7	Отражается стоимость денежных средств, выявленных в излишках по результатам инвентаризации в кассе организации
15	15	90-7	Оприходовано имущество, выявленное при инвентаризации в излишках по учетным ценам, если положением по учетной политике организации используется счет 15 «Заготовление и приобретение материалов»
16	16	07, 10, 41, 43 и др.	Отражается сумма отклонений, приходящаяся на излишки запасов, учет которых ведется по учетным ценам, если положением по учетной политике организации используется счет 16 «Отклонение в стоимости материалов»
17	90-11	99	Отражается списание на финансовый результат (прибыль) стоимости краткосрочных активов, выявленных в излишках по результатам инвентаризации
18	99	68-3	Отражается исчисление суммы налога на прибыль от стоимости имущества, выявленного в излишках по результатам инвентаризации

имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации. Такие доходы отражаются на дату оприходования имущества в бухгалтерском учете организации.

Для исчисления НДС обороты по принятию таких активов на учет не являются объектом налогообложения (п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 93 НК).

Отражение недостач

Выявленные при инвентаризации излишки имущества подлежат оприходованию по оценке с уче-

том требований нормативных правовых актов (таблица 4).

Недостача имущества и его порча в соответствии с решением руководителя организации отражается следующими записями (таблица 5).

Для целей налогового учета при исчислении налога на прибыль согласно подп. 3.14 ст. 129 НК **учитываются** при налогообложении суммы недостач, потерь и порчи активов, в том числе произошедших сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством,

ТАБЛИЦА 4. ПОРЯДОК СПИСАНИЯ ИМУЩЕСТВА, ВЫЯВЛЕННОГО ПРИ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В НЕДОСТАЧАХ

№ п/п	Что определено	Чем определено
1	2	3
1	При выявлении недостачи основных средств в результате инвентаризации накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства». Остаточная стоимость недостающих основных средств отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 01.	п. 31 Инструкции № 26
2	Сумма числящегося по недостающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	
2	При выявлении недостачи нематериальных активов в результате инвентаризации накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы».	п. 25 Инструкции № 25
3	Остаточная стоимость недостающих нематериальных активов отражается по дебету счета 94 и кредиту счета 04. Сумма числящегося по недостающим нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных нематериальных активов, отражается по дебету счета 83 и кредиту счета 84	
3	При выявлении недостач, хищений или порчи материалов их фактическая себестоимость относится в дебет счета 94.	
3	В зависимости от конкретных причин потерь фактическая себестоимость материалов подлежит списанию с кредита счета 94 в дебет счетов учета затрат на производство, расходов на реализацию, расчетов, финансовых результатов	п. 67 Инструкции № 133
4	В состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 (субсчета 90-7, 90-10), включаются суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств	абз. 7 п. 13 Инструкции № 102
5	В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91, включаются суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов	абз. 4 п. 14 Инструкции № 102
6	Суммы потерь имущества в результате стихийных бедствий отражаются на счете 90 (субсчет 90-10). Фактическая себестоимость (в организациях, осуществляющих торговую, торгово-	п. 73 Инструкции № 50

производственную деятельность, – стоимость по розничным ценам при ведении бухгалтерского учета товаров по этим ценам) недостающих или полностью испорченных материалов, товаров, иных запасов отражается по дебету счета 94 и кредиту счетов 10, 41 и других счетов учета соответствующих запасов.

Остаточная стоимость недостающих или полностью испорченных основных средств отражается по дебету счета 94 и кредиту счета 01.

Суммы недостач и потерь от порчи поступившего от поставщиков имущества в пределах норм естественной убыли, выявленные при его приемке, отражаются покупателями по дебету счета 94 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Суммы недостач и потерь от порчи поступившего от поставщиков имущества сверх норм естественной убыли, предъявленные поставщикам или транспортным организациям, отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям») и кредиту счета 60. Суммы, ранее отнесенные в дебет счета 76 (субсчет 76-3), при вынесении судебного постановления об отказе в удовлетворении требований о взыскании с поставщиков или транспортных организаций денежных сумм отражаются по дебету счета 94 и кредиту счета 76 (субсчет 76-3).

Суммы недостач и потерь от порчи запасов в пределах норм естественной убыли, выявленные при их изготовлении, отражаются по дебету счета 10 «Материалы» и других счетов учета соответствующих запасов и кредиту счета 94.

Суммы недостач и потерь от порчи имущества в пределах норм естественной убыли, выявленные при его хранении или реализации, отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов учета затрат на производство, 44 «Расходы на реализацию» и кредиту счета 94.

При установлении виновных лиц суммы недостач и потерь от порчи имущества сверх норм естественной убыли отражаются по дебету счета 73 (субсчет 73-2) и кредиту счета 94.

При отсутствии виновных лиц, а также при вынесении судебного постановления об отказе в удовлетворении требований о взыскании с виновных лиц денежных сумм суммы недостач и потерь от порчи имущества сверх норм естественной убыли отражаются по дебету счетов 90, 91 и кредиту счетов 94, 73 (субсчет 73-2).

Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающего имущества, отраженной на счете 94, отражается по дебету счета 73 (субсчет 73-2) и кредиту счетов 90, 91

если их виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них. Такие расходы отражаются на дату составления документов, подтверждающих, что виновные лица не были установлены или суд отказал во взыскании с них. В состав внере-

ализационных доходов включаются поступления в счет возмещения вреда в натуре, убытков (в том числе упущенной выгоды), за исключением доходов, указанных в подп. 3.6 НК. Такие доходы отражаются на дату их поступления независимо от спо-

ТАБЛИЦА 5

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	2	3	4
1	94	01	Отражается стоимость объектов основных средств, выявленных в недостатке по результатам инвентаризации
2	94	04	Отражается стоимость нематериальных активов, выявленных в недостатке по результатам инвентаризации
3	94	07	Отражается стоимость оборудования к установке и строительные материалы, выявленные в недостатке по результатам инвентаризации у заказчика
4	94	08	Отражается стоимость вложений в долгосрочные активы, выявленных в недостатке по результатам инвентаризации
5	94	03	Отражается стоимость доходных вложений в материальные активы, выявленных в недостатке по результатам инвентаризации
6	94	10	Отражается стоимость запасов, выявленных в недостатке по результатам инвентаризации
7	94	11	Отражается стоимость животных на выращивании и откорме, выявленных в недостатке по результатам инвентаризации
8	94	21	Отражается стоимость полуфабрикатов собственного производства, выявленных в недостатке по результатам инвентаризации
9	94	50	Отражается стоимость денежных средств в кассе организации, выявленных в недостатке по результатам инвентаризации
10	94	41	Отражается стоимость товаров, выявленных в излишках по результатам инвентаризации
11	94	43	Отражается стоимость готовой продукции, выявленной в недостатке по результатам инвентаризации
12	20, 23, 44 и др.	94	Отражается списание суммы недостач и потерь от порчи имущества в пределах норм естественной убыли, выявленных при его хранении
13	73-2	94	Отражаются при установлении виновных лиц суммы недостач и потерь от порчи имущества сверх норм естественной убыли
14	73-2	90-7, 91-1	Отражается разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающего имущества

1	2	3	
15	50	73-2	Отражается внесение виновными лицами денежных средств в погашение задолженности в кассу организации
16	51	73-2	Отражается внесение виновными лицами денежных средств в погашение задолженности на расчетный счет в банке организации
17	70	73-2	Отражается удержание сумм из заработной платы виновных лиц в погашение задолженности
18	90-11	99	Отражается списание в состав прибылей и убытков стоимости имущества (инвестиционная деятельность), погашенная виновным лицом
19	91-5	99	Отражается списание в состав прибылей и убытков стоимости имущества (текущая деятельность), погашенная виновным лицом

соба возмещения вреда в натуре, убытков (включая оплату задолженности перед третьими лицами, зачет встречных требований и иные способы).

В отношении налога на добавленную стоимость при списании недостач, а также сумм возмещения, полученных организацией от виновных лиц, согласно п. 1 ст. 31 и п. 1 ст. 93 НК, при списании недостающего имущества при инвентаризации объект обложения НДС отсутствует. Также согласно п. 5 ст. 97 НК не включается в налогооблагаемую базу по НДС сумма ущерба, возмещаемая виновными лицами организации.

Отражение пересортиц

Согласно п. 76 Инструкции № 180 пересортица возникает в случаях выявления у одного и того же проверяемого лица за один и тот же проверяемый период в отношении активов одного и того же наименования в тождественных количествах излишков или недостач. О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют объяснения инвентаризационной комиссии.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть произведен **только по решению руководителя** организации.

Следует отметить, что возможны следующие ситуации по зачету пересортицы:

1) может не совпадать количество подлежащего зачету имущества;

2) может не совпадать стоимость подлежащего зачету имущества.

Зачет осуществляется по наименьшему количеству недостающего и излишнего имущества, подлежащего зачету.

В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих активов выше стоимости активов, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц (п. 76 Инструкции № 180).

Если лица, виновные в допущении пересортицы, не установлены, то положительные суммовые разницы относятся на внереализационные доходы и отрицательные суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли.

На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии указываются причины, по которым такая разница не покрыта за счет виновных лиц.

Зачет пересортицы имущества в соответствии с решением руководителя организации отражается следующими записями (таблица 6).

После проведения зачета оставшиеся суммы отражаются как излишки либо как недостачи аналогично тому, как описано выше.

ТАБЛИЦА 6

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	07	07	Отражается стоимость оборудования к установке и строительных материалов, подлежащих зачету по результатам инвентаризации у заказчика
2	10	10	Отражается стоимость материалов, подлежащих зачету по результатам инвентаризации
3	21	21	Отражается стоимость полуфабрикатов собственного производства, подлежащих зачету по результатам инвентаризации
4	41	41	Отражается стоимость товаров, подлежащих зачету по результатам инвентаризации
5	43	43	Отражается стоимость готовой продукции, подлежащей зачету по результатам инвентаризации

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,
к.э.н., доцент