



СПЕЦВЫПУСК

Инвентаризация: апгрейд привычной процедуры



Первого октября начался традиционный «инвентаризационный» осенний марафон, обязательный перед составлением годовой финансовой отчетности. Однако в этом году он пройдет под другим знаком: в 2015 году вместо старой минфиновской Инструкции № 69 появился новый документ — **Положение № 879**, да и в налоговом законодательстве произошли значительные перемены. Поэтому вполне понятно, что перед проведением инвентаризации у бухгалтеров возникают определенные вопросы. На некоторые из них они найдут ответы в данном спецвыпуске.

В частности, из публикуемых далее материалов можно узнать:

- ♦ придется ли ломать сложившийся порядок инвентаризации разных активов и обязательств;
- ♦ нужно ли перестраивать систему инвентаризационного документооборота;
- ♦ как результаты инвентаризации отразятся на уплате налогов в бюджет;
- ♦ какие нормативные акты нужно учитывать при проведении инвентаризации расчетов с бюджетом;

- ♦ что следует знать при инвентаризации в зоне АТО;
- ♦ как поступать в случае, если провести инвентаризацию требуют представители контролирующих органов;
- ♦ что говорят суды при подмене фактических данных предположениями и выводами таких представителей при инвентаризации у частного предпринимателя;
- ♦ как в разных ситуациях следует оформлять трудовые отношения.

И хотя в рамках данного спецвыпуска редакция постаралась рассмотреть разные «инвентаризационные» (а также «околоинвентаризационные») аспекты, точка в этой теме, конечно же, не поставлена. Процедура только начинается, поэтому мы продолжим обсуждение отдельных ее нюансов на страницах газеты. А пока бухгалтерам, начинающим «инвентаризационный» осенний марафон, можно лишь пожелать: пусть в удаче не будет недостачи, а хорошее настроение гарантированно окажется в излишках.

Ирина ГОЛОШЕВИЧ,
Елена КУШИНА, редакторы

Перечень нормативных документов, использованных при подготовке материалов спецвыпуска

Сокращенное название	Полное название и реквизиты документа	Где опубликован
КоАП	Кодекс Украины об административных правонарушениях от 07.12.84 г. № 8073-X	—
Закон № 71	Закон Украины от 28.12.2014 г. № 71-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины по налоговой реформе»	—
Закон № 643	Закон Украины от 16.07.2015 г. № 643-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины в части совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость»	Бухгалтерия, 2015, № 31, с.18—37
Порядок № 419	Порядок представления финансовой отчетности, утвержденный постановлением КМУ от 28.02.2000 г. № 419	Бухгалтерский учет. Хрестоматия (часть 1): Сборник систематизированного законодательства, 2014, вып.1, с.15—17
Положение № 88	Положение о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете, утвержденное приказом Минфина Украины от 24.05.95 г. № 88	Там же, с.17—20
Методические рекомендации № 433	Методические рекомендации по заполнению форм финансовой отчетности, утвержденные приказом Минфина Украины от 28.03.2013 г. № 433	Там же, с.120—133
Положение № 879	Положение об инвентаризации активов и обязательств, утвержденное приказом Минфина Украины от 02.09.2014 г. № 879	Бухгалтерия, 2015, № 3, с.13—24
Приказ № 572	Приказ Минфина Украины от 17.06.2015 г. № 572 «Об утверждении типовых форм для отражения бюджетными учреждениями результатов инвентаризации»	Сайт газеты «Бухгалтерия» (www.buhgalteria.com.ua), раздел «Формы отчетности, учета и заявлений»
Постановление № 241	Постановление Госкомстата от 28.12.89 г. № 241 «Об утверждении форм первичной учетной документации для предприятий и организаций»	

Перечень утративших силу нормативных документов, использованных при подготовке материалов спецвыпуска

Инструкция № 69	Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденная приказом Минфина Украины от 11.08.94 г. № 69	Бухгалтерский учет. Хрестоматия (часть 1): Сборник систематизированного законодательства, 2014, вып.1, с.180—185
------------------------	--	--

Инвентаризация в схемах

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор



Схема 1. Инвентаризация в учетном цикле предприятия



Схема 2. Особенности проведения инвентаризации

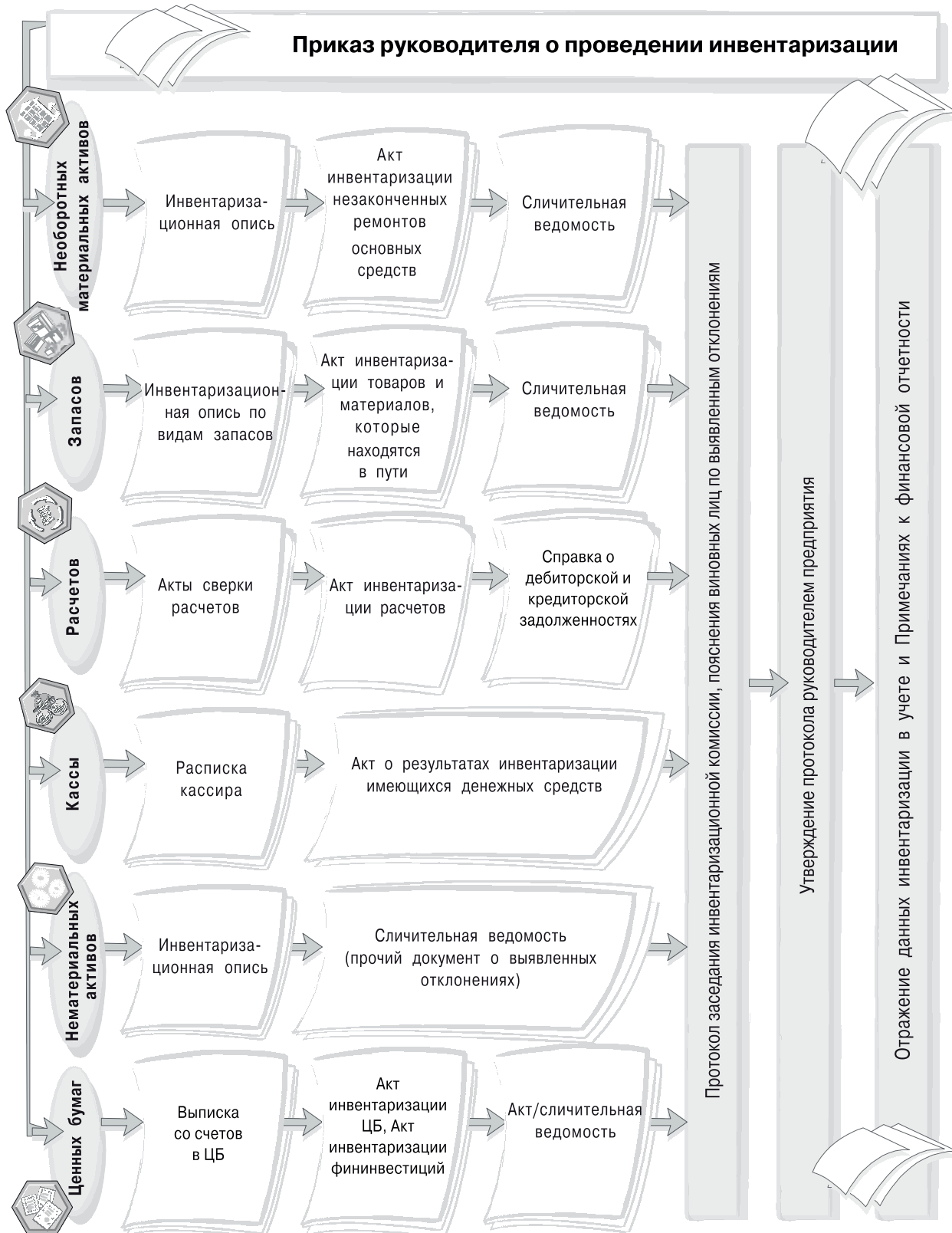


Схема 3. Документооборот при инвентаризации отдельных объектов

ИНВЕНТАРИЗАЦИОННЫЕ КОМИССИИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Инвентаризационная комиссия	Рабочие инвентаризационные комиссии
Создается на предприятии распорядительным документом руководителя предприятия 	Создаются на предприятии, на котором ввиду большого объема работ проведение инвентаризации не может быть обеспечено одной комиссией. Цель создания: непосредственное проведение инвентаризации в местах хранения и производства распорядительным документом руководителя предприятия
Состав комиссии	
Представители аппарата управления предприятия; представители бухгалтерской службы (представители аудиторской фирмы, централизованной бухгалтерии, субъекта предпринимательской деятельности – физического лица, осуществляющего ведение бухгалтерского учета на предприятии на договорных основах); опытные работники предприятия, которые знают объект инвентаризации, цены и первичный учет (инженеры, технологи, механики, исполнители работ, товароведы, экономисты, бухгалтеры); члены ревизионной комиссии хозяйственного общества, представители структурного подразделения (службы) внутреннего аудита (могут быть включены в состав комиссии по решению руководителя предприятия)	Представители аппарата управления; представители бухгалтерской службы; опытные работники предприятия, которые знают объект инвентаризации, цены и первичный учет (инженеры, технологи, механики, исполнители работ, товароведы, экономисты, бухгалтеры); члены инвентаризационной комиссии могут быть включены в состав рабочих инвентаризационных комиссий
Председатель комиссии	
Руководитель предприятия (его заместитель) или руководитель структурного подразделения предприятия, уполномоченный руководителем предприятия (в тех случаях, когда бухгалтерский учет ведется непосредственно руководителем предприятия, инвентаризационную комиссию возглавляет руководитель предприятия самостоятельно)	Председатель и состав рабочих инвентаризационных комиссий утверждаются распорядительным документом руководителя предприятия
Полномочия комиссии	
Осуществляют инвентаризацию активов в местах хранения и производства; совместно с бухгалтерской службой принимают участие в определении результатов инвентаризации и разрабатывают предложения по зачету недостач и излишков по пересортице, а также списанию недостач в пределах норм естественного убыли; оформляют протокол, в котором приводится информация, необходимая при составлении протокола инвентаризационной комиссии. При создании рабочих инвентаризационных комиссий: организует проведение инвентаризаций и осуществляет инструктаж членов рабочих инвентаризационных комиссий; осуществляет контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций, а также выборочные инвентаризации активов и обязательств по решению руководителя предприятия; проверяет правильность определения инвентаризационных разниц, обоснованность предложений по зачетам пересортицы ценностей во всех местах их хранения; при установлении серьезных нарушений правил проведения инвентаризации и в других случаях проводит по решению руководителя предприятия повторную инвентаризацию; рассматривает причины выявленных недостач и потерь от порчи активов, формирует предложения по зачету вследствие пересортицы, списанию недостач в пределах норм естественной убыли, а также сверхнормативных недостач и потерь от порчи ценностей с указанием причин и принятых мер по предупреждению таких потерь и недостач и отражает соответствующую информацию в протоколе	Осуществляют инвентаризацию активов в местах хранения и производства; совместно с бухгалтерской службой принимают участие в определении результатов инвентаризации и разрабатывают предложения по зачету недостач и излишков по пересортице, а также списанию недостач в пределах норм естественного убыли; оформляют протокол, в котором приводится информация, необходимая при составлении протокола инвентаризационной комиссии 
Проведение контрольных проверок инвентаризации	
По окончании инвентаризации, проведенной рабочими инвентаризационными комиссиями, инвентаризационной комиссией при участии членов рабочих инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц могут проводиться контрольные проверки, но обязательно до открытия склад, на котором проводилась инвентаризация. При этом проверяются из инвентаризационной описи наиболее существенные по стоимости активы и пользующиеся повышенным спросом. При выявлении значительных расхождений между данными инвентаризационной описи и данными контрольной проверки назначается новый состав рабочей инвентаризационной комиссии для проведения повторной инвентаризации	

Инвентаризация необоротных материальных активов

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Для подтверждения достоверности данных финансовой отчетности в обязательном порядке проводится инвентаризация, при которой отдельного внимания заслуживают «объекты-долгожители» — необоротные материальные активы. Как известно, данные о них приводятся в разделе I Баланса (Отчета о финансовом положении), а оценка зависит от множества обстоятельств, в том числе и тех, которые можно установить исключительно в процессе инвентаризации. Ведь задачи инвентаризации заключаются не только в том, чтобы выявить наличие того или иного объекта и полученную информацию сопоставить с данными учета. Функции членов инвентаризационной комиссии значительно шире. В их компетенцию входит также осмотр объекта, определение его состояния и внесение предложений (эти предложения фиксируются в протоколе).

Подробнее о нюансах инвентаризации необоротных материальных активов — в этой статье.

Нормативное обеспечение

Инвентаризации необоротных активов в **Положении № 879** уделено предостаточно внимания, в разделе III соответствующие положения приведены в следующем порядке:

- ♦ п.1 посвящен основным средствам;
- ♦ п.2 — нематериальным активам;
- ♦ п.3 — незавершенным капитальным инвестициям;
- ♦ п.5 — биологическим активам.

Как видим, в **Положении № 879** не упоминается такой полноценный представитель необоротных активов, как инвестиционная недвижимость. Видимо, проводить инвентаризацию таких объектов следует в том же порядке, который установлен для объектов основных средств.

А вот нематериальные активы сами по себе весьма специфичные объекты учета, и это, конечно же, сказывается на подготовке и проведении их инвентаризации. В связи с чем для них установлен отдельный порядок и посвящена отдельная статья данного спецвыпуска⁽¹⁾. В этой статье сосредоточим больше внимания на необоротных материальных активах. Поэтому далее приведено извлечение из **Положения № 879**, устанавливающее правила для проведения их инвентаризации.

⁽¹⁾ См. статью Е.Кушиной на с.23 данного спецвыпуска (прим. ред.).



Раздел III Положения № 879 (извлечение)

1. Инвентаризация основных средств

1.1. До начала инвентаризации проверяются:

наличие и состояние технических паспортов и другой технической документации на основные средства;

наличие документов на основные средства, которые сданы или приняты предприятием в аренду, на хранение, во временное пользование.

При выявлении расхождений и неточностей в бухгалтерском учете или технической документации вносятся соответствующие исправления и уточнения.

1.2. Инвентаризационная опись составляется по объектам основных средств или группам и отдельно по каждому материально ответственному лицу.

Однотипные по техническим характеристикам, назначению и условиям использования, одинаковой стоимости объекты основных средств, которые поступили одновременно на предприятие и по которым ведется групповой учет, в инвентаризационной описи приводятся по наименованиям с указанием количества этих объектов.

В аналогичном порядке могут составляться инвентаризационные описи других необоротных материальных активов с учетом норм этого раздела.

1.3. Основные средства вносятся в инвентаризационную опись по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта с указанием инвентарного номера, изготовителя, заводского номера (при его наличии), года выпуска, первоначальной (переоцененной) стоимости, суммы износа, срока полезного использования и других сведений.

Объект, прошедший восстановление, реконструкцию, расширение или переоборудование, вследствие чего изменилось основное его назначение, вносится в инвентаризационную опись под наименованием, соответствующим новому основному назначению.

При установлении факта неотражения выполненных работ капитального характера (достройка этажей, пристройка новых помещений и т.п.) или частичной ликвидации зданий и сооружений (снос отдельных конструктивных элементов) в бухгалтерском учете предприятия определяется сумма увеличения или уменьшения балансовой стоимости объекта и в описи отражаются данные о проведенных изменениях.

При инвентаризации машин, оборудования и транспортных средств проверяются заводские номера кузова, двигателя, шасси и т.п.

Многолетние насаждения вносятся в инвентаризационную опись по культурам, ботаническим сортам с указанием года закладки, площади, количества деревьев или кустов, по категориям и их балансовой стоимости. Ирригационные и мелиоративные сооружения записываются по виду и роду сооружений с указанием их размеров, года сооружения, балансовой стоимости и других сведений, характеризующих их назначение и состояние.

В ходе проведения инвентаризации земельных участков, зданий, сооружений, прочей недвижимости, водоемов и других объектов природных ресурсов проверяется наличие документов, подтверждающих право собственности предприятия на эти объекты.

1.4. При выявлении пригодных для использования объектов основных средств, остаточная стоимость которых равна нулю, инвентаризационная комиссия (рабочая инвентаризационная комиссия) передает соответствующие материалы руководителю предприятия.

1.5. При выявлении объектов, не состоящих на учете, а также объектов, данные о которых отсутствуют в учете, в инвентаризационную опись отсутствуют сведения и технические показатели о таких объектах вносятся, например, следующим образом: о зданиях – указываются их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (внешний или внутренний обмер), площадь (общая полезная площадь), число этажей, подвалов, полуподвалов, год постройки и т.п.

Оценка выявленных объектов проводится по справедливой стоимости.

1.6. Основные средства, которые ремонтируются на других предприятиях, вносятся в инвентаризационную опись на основании документов о передаче объектов в ремонт.

1.7. Инвентаризационной комиссией (рабочей инвентаризационной комиссией) проверяется правильность присвоения инвентаризационных номеров.

1.8. На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, составляется отдельная инвентаризационная опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, которые довели до состояния непригодности эти объекты.

Списание таких объектов проводится в порядке, установленном законодательством.

1.9. Допускается составление групповых инвентаризационных описей малоценных оборотных материальных активов, выданных в индивидуальное пользование работникам, с указанием в них ответственных за эти предметы лиц (на которых ведутся личные карточки) с их распиской в инвентаризационной описи.

1.10. Белье, постельные принадлежности, одежда и обувь одного наименования, близкие по размерам, качествам материала и цене, вносятся в инвентаризационную опись суммарно, с указанием количества этих предметов и их номенклатурных номеров.

Предметы спецодежды и столового белья, отправленные в стирку и ремонт, вносятся в инвентаризационную опись на основании ве-

домостей-накладных или квитанций предоставлятеля услуг.

1.11. Инвентаризация библиотечных фондов оформляется групповыми инвентаризационными описями. При ее проведении выявляются ошибки, допущенные при шифровании документов, расстановке фонда, оформлении выдачи документов пользователям, а также устанавливается задолженность пользователей перед библиотекой, выявляются дублированные документы, документы, не соответствующие профилю комплектования фонда подразделения или библиотеки в целом, и документы, требующие ремонта, переплета и т.п.

При установлении факта отсутствия документа проводится его поиск в срок, определенный правилами пользования библиотекой относительно пользования документом читателем, но не более одного года. <...>

3. Инвентаризация незавершенных капитальных инвестиций

3.1. Наличие и объем незавершенных капитальных инвестиций устанавливаются в ходе проведения инвентаризации путем проверки их в натуре.

3.2. В инвентаризационных описях незавершенных капитальных инвестиций указываются наименование объекта, объем выполненных и оплаченных работ по видам, конструктивным элементам, оборудованию.

3.3. На построенные объекты, которые фактически введены в действие полностью или частично, но прием и ввод в действие которых не оформлен надлежащими документами, а также на завершенные, но по каким-либо причинам не введенные в действие объекты составляется отдельная инвентаризационная опись, в которой дополнительно указываются причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

3.4. На объекты, строительство которых прекращено, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству, которые должны быть списаны с баланса, составляются отдельные инвентаризационные описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости согласно смете с указанием причин прекращения (неосуществления) строительства. Списание таких расходов проводится в соответствии с действующим законодательством.

3.5. При инвентаризации проверяется наличие в составе незавершенных капитальных инвестиций оборудования и устройств, переданных для монтажа, который фактически не начат, а также устанавливается состояние законсервированных и временно приостановленных строительных объектов, разработок, нематериальных активов, на которые составляется отдельная инвентаризационная опись.

5. Инвентаризация биологических активов

5.1. Долгосрочные биологические активы растениеводства в инвентаризационную опись вносятся по культурам, ботаническим сортам с указанием года закладки, площади,

количества деревьев или кустов, по категориям и их балансовой стоимости.

5.2. Долгосрочные биологические активы животноводства, в частности взрослый продуктивный и рабочий скот, вносятся в инвентаризационную опись с указанием номера скота (бирки), клички, возраста, породы, упитанности, живой массы (веса) (масса (вес) лошадей, мулов не указывается).

Крупный рогатый скот, рабочий скот, свиньи (матки и хряки) и особо ценные экземпляры овец и прочего скота вносятся в отдельные инвентаризационные описи.

Другой скот основного стада, учитываемый в групповом порядке, вносится в инвентаризационные описи по группам согласно возрасту и полу с указанием количества голов и живой массы (веса) по каждой группе.

5.3. Текущие биологические активы животноводства в части молодняка животных на выращивании и животных на откорме

вносятся в инвентаризационные описи отдельно с указанием инвентарных номеров, кличек, пола, масти, породы и т.п. Другие текущие биологические активы животноводства, учитываемые в групповом порядке, вносятся в инвентаризационную опись по возрасту и половым группам с указанием количества голов и живого веса в каждой группе.

5.4. Инвентаризационные описи по биологическим активам животноводства составляются по видам животных отдельно в фермах, цехах, отделениях, бригадах и по материально ответственным лицам.

5.5. Инвентаризация текущих биологических активов растениеводства проводится по видам таких активов, при этом проверяются натуральные показатели (площади, засеянные озимыми культурами, количество растений в парниках и теплицах, заложенных садах, ягодниках и виноградниках).

Необоротные материальные активы — достаточно зарегулированные объекты учета, что подтверждается многочисленностью ПБУ, в которых установлены соответствующие правила и методики (табл.1).

Таблица 1. ПБУ, на которые следует ориентироваться

Стандарт	Примечания
ПБУ-7	Правила признания и оценки основных средств: признания — пункт 6; оценки — пункты 7—14; переоценки — пункты 16—21
ПБУ-14	Правила признания и оценки капитальных инвестиций в улучшения объектов аренды: пункты 6, 8
ПБУ-27	Условия переклассификации необоротных активов в необоротные активы, предназначенные для продажи: пункт 1 раздела II; правила оценки — пункты 8—9, 12; переоценки — 10—11 раздела II
ПБУ-28	Тест на уменьшение полезности проводится не реже одного раза в год. При проведении инвентаризации в преддверии годовой финансовой отчетности инвентаризационной комиссией изучаются условия, при которых уценка (дооценка) в связи с уменьшением (восстановлением) полезности обязательна. Правила проведения оценки: пункты 15, 18
ПБУ-30	Правила оценки и переоценки долгосрочных биологических активов: пункты 11, 22
ПБУ-31	При создании квалифицированного актива капитализируют финансовые расходы, то есть увеличивают себестоимость указанного актива. Правила капитализации финансовых расходов: пункты 6—15
ПБУ-32	Правила признания, переклассификации, оценки и переоценки инвестиционной недвижимости: пункты 8—23

Объекты инвентаризации в балансе

В таблице 2 (см. на с.17) перечислены статьи Баланса (Отчета о финансовом положении), подлежащие инвентаризации, в которых раскрываются данные о необоротных материальных активах, и соответствующие им субсчета бухгалтерского учета.

Основные процедурные моменты инвентаризации

Перед составлением финансовой отчетности инвентаризация необоротных материальных активов проводится до даты баланса, но реальные сроки для разных видов активов установлены разные (п.10 раздела I Положения № 879). Сроки для необоротных активов по их видам приведены в таблице 3.

Таблица 3. Сроки и периодичность проведения инвентаризации необоротных активов

№ п/п	Наименование группы	Время проведения инвентаризации (сроки)
1	Необоротные активы (за исключением объектов, перечисленных далее в этой таблице)	3 месяца до даты баланса
2	Незавершенные капитальные инвестиции	2 месяца до даты баланса
3	Объекты основных средств, которые на момент инвентаризации будут находиться вне предприятия, в частности, автомобили, морские и речные суда, которые отправляются в продолжительные рейсы и др.	до временного выбытия

Таблица 2. Объекты инвентаризации в балансе

Код строки	Название	Субсчета бухгалтерского учета
1005	Незавершенные капитальные инвестиции	151 «Капитальное строительство»
		152 «Приобретение (изготовление) основных средств»
		153 «Приобретение (изготовление) прочих необоротных материальных активов»
		154 «Приобретение (создание) нематериальных активов»
		155 «Приобретение (выращивание) долгосрочных биологических активов»
1010	Основные средства	
1011	Первоначальная стоимость	101 «Земельные участки»
		102 «Капитальные затраты на улучшение земель»
		103 «Здания и сооружения»
		104 «Машины и оборудование»
		105 «Транспортные средства»
		106 «Инструменты, приборы и инвентарь»
		107 «Животные»
		108 «Многолетние насаждения»
		109 «Прочие основные средства»
		111 «Библиотечные фонды»
		112 «Малоценные необоротные материальные активы»
		113 «Временные (нетитульные) сооружения»
		114 «Природные ресурсы»
		115 «Инвентарная тара»
		116 «Предметы проката»
		117 «Прочие необоротные материальные активы»
1012	Износ (амортизация)	131 «Износ основных средств»
		132 «Износ прочих необоротных материальных активов»
		134 «Накопленная амортизация долгосрочных биологических активов»
1015	Инвестиционная недвижимость	100 «Инвестиционная недвижимость»
		135 «Износ инвестиционной недвижимости» ⁽²⁾
1020	Долгосрочные биологические активы	161 «Долгосрочные биологические активы растениеводства, оцененные по справедливой стоимости»
		162 «Долгосрочные биологические активы растениеводства, оцененные по первоначальной стоимости»

Код строки	Название	Субсчета бухгалтерского учета
1020	Долгосрочные биологические активы	163 «Долгосрочные биологические активы животноводства, оцененные по справедливой стоимости»
		164 «Долгосрочные биологические активы животноводства, оцененные по первоначальной стоимости»
		165 «Незрелые долгосрочные биологические активы, которые оцениваются по справедливой стоимости»
		166 «Незрелые долгосрочные биологические активы, которые оцениваются по первоначальной стоимости»

При этом инвентаризация таких объектов, как земельные участки, здания, сооружения и прочие недвижимые объекты, может проводиться **один раз в три года**. Правда, это «льготное» правило не распространяется на имущество государственных предприятий, в том числе и на то, которое передано в аренду. А поскольку при проведении сплошной инвентаризации подлежат инвентаризации все объекты (находящиеся в собственности или на предприятии на других основаниях (аренда, комиссия, консигнация, залог)), то арендаторам госимущества необходимо этот факт учитывать.

Особые распоряжения в **Положении № 879** есть и для таких объектов, как инструменты, приборы, инвентарь (мебель). Ежегодно их инвентаризация может охватывать не менее 30% от совокупности указанных объектов, но полная инвентаризация таких объектов должна быть проведена в течение трех лет.

Инвентаризация библиотечных фондов (если таковые имеются на предприятии) по решению руководителя может быть проведена **в течение года**⁽³⁾.

Все эти оговорки указывают на трудоемкость инвентаризации в целом и необоротных активов в отдельности, ведь они весьма разнородны. Инструменты, приборы и прочие «мелкие» представители семьи «необоротных» своей многочисленностью по всем структурным (обособленным и необособленным) подразделениям не позволяют провести инвентаризацию в сжатые сроки. Этим процесс инвентаризации усложняется. Но отдельно стоящее здание (казалось бы, легко идентифицируемый объект инвентаризации) создает иные процедурные сложности. Для такого объекта, прежде всего, важна компетентность членов инвентаризационной комиссии, а значит, первое, с чего следует начать, — это подбор соответствующего персонала.

Выбор кадров для проведения инвентаризации
На предприятии в обязательном порядке со-

⁽²⁾ Если инвестиционная недвижимость оценивается по исторической стоимости с начислением износа (прим. авт.).

⁽³⁾ Для серьезных библиотечных учреждений (где имеется от 100 единиц инвентаризации) установлены отдельные условия и сроки проведения инвентаризации (прим. ред.).

здается постоянно действующая комиссия (как говорится, «на все случаи жизни»). Но одних рук на все объекты не всегда хватает. Если предприятие имеет разветвленную филиальную сеть, то для инвентаризации отдельных объектов, например, по месту их нахождения (хранения) создаются рабочие инвентаризационные комиссии. Члены такой комиссии назначаются приказом руководителя. В этой комиссии должны быть представители аппарата управления, бухгалтерских служб, а главное, компетентные работники предприятия, которые знают объект учета, ориентируются в ценах и способны «читать» первичные документы. Так, например, в комиссии, инвентаризирующей сложное оборудование и недвижимость, обязательно должны присутствовать работники инженерных профессий, а при инвентаризации техники и автотранспорта — механики. Допускается при необходимости включение в комиссию также представителей сторонних организаций и предприятий — внешних аудиторов, профессиональных оценщиков, независимых экспертов.

ШАГ 2

Изучение эксплуатационной документации

Инвентаризация необоротных материальных активов, как это справедливо указано в п.1.1 подраздела 1 раздела III **Положения № 879**, начинается с изучения эксплуатационной документации, а именно, технических паспортов (прочей технической документации). То есть в задачи комиссии входит, прежде всего, выяснение состояния и наличия таких документов.

Задача, поставленная указанным Положением перед членами комиссии, правильная, однако, по мнению автора, не в ней суть. Изучение документации позволяет членам инвентаризационной комиссии познакомиться с объектами, которые будут в дальнейшем исследованы при инвентаризации. Необходимая информация для компетентных решений — это год изготовления (год приемки в эксплуатацию для объектов недвижимости), год ввода в эксплуатацию, гарантийный срок (срок, в течение которого можно обратиться к поставщику с претензией к ненадлежащему качеству объекта), гарантийный срок эксплуатации (гарантированное время бесперебойной работы (без капитального ремонта) при условии надлежащего технического обслуживания). Как правило, такая информация также есть в инвентарной карточке учета основных средств (форма № 03-6), хранящейся в бухгалтерии, а также в инвентарном списке основных средств (форма № 03-9⁽⁴⁾), хранящейся в месте эксплуатации основных средств у материально ответственного лица.

Вместе с тем, необходимо учитывать, что упо-

⁽⁴⁾ Указанные «03-формы» утверждены приказом Минстата от 29.12.95 г. № 352 «Об утверждении типовых форм первичного учета» (прим. ред.).

⁽⁵⁾ Постановление Госкомстата СССР от 28.12.89 г. № 241 «Об утверждении форм первичной учетной документации для предприятий и организаций» (прим. ред.).

мянутые документы однозначно открываются и ведутся на предприятиях «с историей», где еще существуют традиции. На «молодых» предприятиях бухгалтеры новой формации с прохладцей относятся к подобным документам. И зачастую их неприятие «старых» форм оправданно, ведь формы, утвержденные приказом Минстата, далеко не во всем соответствуют современным требованиям к накоплению информации. Поэтому большинство бухгалтеров предпочитают использовать «оцифрованную» версию формы № 03-6, адаптированную под нужды конкретного предприятия. Нельзя исключить и человеческую небрежность в отражении полноты информации, поэтому изучение оригиналов документов не помешает.

По мнению автора, не лишним будет изучить и внутренние документы, например приказы руководителя о вводе соответствующих объектов в эксплуатацию. Из них члены комиссии узнают (или вспомнят) конкретную информацию — о методе амортизации, сроке полезного использования, размере ликвидационной стоимости (или о том, что она не установлена). Кроме того, необходимо выяснить, в каком статусе находятся объекты на предприятии: собственные, арендованные, в залоге и прочее. Для этого просматриваются соответствующие договоры.

Изучив документы, можно приступать к проведению самой инвентаризации.

ШАГ 3

Составление инвентаризационной описи

Во время проведения инвентаризации членам комиссии необходимо установить фактическое наличие объектов инвентаризации и зафиксировать необходимую информацию о них в инвентаризационной описи. В **Положении № 879** ничего не сказано о форме такого документа, но в п.1.3 подраздела 1 раздела III описывается информация об инвентаризируемом объекте, которая должна присутствовать в этом документе. В инвентаризационной описи, в частности, указываются: наименование объекта (в соответствии с его назначением) с указанием инвентарного номера, наименование производителя, заводской номер (если таковой имеется), год выпуска, первоначальная (переоцененная) стоимость, сумма износа, срок использования и прочие сведения. Инвентаризационная опись составляется по отдельным объектам или группам, но отдельно по каждому материально ответственному лицу.

Украинской формы инвентаризационной описи основных средств «всеобщего» пользования не существует. Поэтому по старинке вспоминают об инвентаризационной описи основных средств, форма которой (№ инв-1) утверждена архаичным **Постановлением № 241⁽⁵⁾**. В действующем законодательстве нет ни требования, ни запрета на ее применение. А в силу ее «старости» понятно предвзятое отношение к отдельным ее реквизитам бухгалтеров-практиков, поэтому на многих предприятиях на базе

указанной формы уже разработана и используется адаптированная форма инвентаризационной описи основных средств. Бухгалтерам на вновь созданных предприятиях, где все только начинается, можно порекомендовать использовать форму инвентаризационной описи необоротных активов, утвержденную **Приказом № 572**. Она, правда, предназначена для инвентаризации необоротных активов бюджетными учреждениями. Но состав ее реквизитов вполне приемлем и для предприятий коммерческого сектора, что в значительной мере сокращает работу по подготовке рассматриваемого документа.

Определившись с формой, попробуем разобраться, на каком этапе «рождается» исходный документ. У пункте 19 раздела II **Положения № 879** указано, что «по окончании инвентаризации оформленные инвентаризационные описи (акты инвентаризации) сдаются в бухгалтерскую службу для проверки, выявления и отражения в учете результатов инвентаризации. При этом количественные и ценовые показатели по данным бухгалтерского учета проставляются напротив соответствующих данных инвентаризационной описи и путем сопоставления выявляются расхождения между данными инвентаризации и данными учета». Из этого следует, что инвентаризационная опись составляется инвентаризационной комиссией с нуля, то есть «снятие остатков» членами комиссии производится вслепую — как говорится, «что увидели, то и зафиксировали». Вместе с тем, по мнению автора, лучше, если «исходник» инвентаризационной описи составляется службой, обладающей наиболее полной информацией об объектах учета, а это бухгалтерия. А поскольку в члены комиссии в обязательном порядке входят представители бухгалтерии, логично, если и инвентаризационная опись в первоначальном виде будет формироваться в бухгалтерии с полным описанием объектов, но без «бухгалтерских» данных о количестве и цене. Такой подход решает массу проблем, связанных с описанием самого объекта. Впрочем, определение перечня информации, который включается в инвентаризационную опись до начала инвентаризации, безусловно, относится к компетенции руководящего органа предприятия. Ему и принимать окончательное решение.

В любом случае материально ответственным лицам и бухгалтерии перед началом проведения инвентаризации необходимо провести весьма скрупулезную работу. Материально ответственным лицам следует убедиться, что все документы, связанные с объектом инвентаризации, переданы в бухгалтерию. К слову, в инвентаризационной описи материально ответственные лица дают соответствующую расписку. В свою очередь, в бухгалтерии к началу инвентаризации должна быть завершена обработка всех документов, имеющихся в наличии, что обеспечивает реальность остатков на дату проведения инвентаризации.

Итак, вооружившись «заготовкой» инвентаризационной описи, можно приступать к инвентаризации.

ШАГ 4

Проведение инвентаризации

Во время проведения инвентаризации возникает масса нюансов, в том числе и в части фиксации выявленных фактов в инвентаризационной описи. В **Положении № 879** часть из них учтена и даны соответствующие рекомендации. Остановимся на некоторых из них.

Основные средства, ремонтируемые на других предприятиях, вносятся в инвентаризационную опись на основании документов о передаче таких объектов в ремонт. На основные средства, которые непригодны к эксплуатации, составляются отдельные инвентаризационные описи с указанием даты ввода в эксплуатацию и причин, приведших к такому состоянию этих объектов (п.1.6 подраздела 1 раздела III **Положения № 879**). Отдельные инвентаризационные описи составляются также на:

- ♦ построенные объекты, фактически введенные в действие (полностью или частично), но на которые не оформлены соответствующие документы, а также на завершенные строительством объекты, которые еще не введены в эксплуатацию, с указанием причин задержки оформления соответствующих документов или ввода в эксплуатацию (п.3.3 подраздела 3 раздела III **Положения № 879**);

- ♦ объекты, строительство которых приостановлено, а также на проектно-изыскательные работы относительно неосуществленного строительства, которые требуют списания с баланса (п.3.4 подраздела 3 раздела III **Положения № 879**).

При проведении инвентаризации объектов незавершенного строительства в инвентаризационную опись заносится название объекта и информация об объеме выполненных и оплаченных работ по видам, конструктивным элементам, оборудованию (п.3.2 подраздела 3 раздела III **Положения № 879**). При этом проверяется наличие оборудования, переданного для монтажа, который фактически не начат, а также определяется состояние законсервированных объектов.

Малоценные необоротные материальные активы, выданные в индивидуальное пользование отдельных сотрудников, могут быть описаны в групповых инвентаризационных описях с указанием в них ответственных лиц и их подписью, подтверждающей наличие указанных объектов (п.1.9 подраздела 1 раздела III **Положения № 879**).

Средства индивидуальной защиты (спецодежда, обувь и прочее) вносятся в инвентаризационную опись суммарно с указанием количества этих предметов и номенклатурных номеров. Спецодежда и прочие принадлежности (постельное белье, занавески, скатерти и так далее), находящиеся в ремонте или стирке, инвентаризируются на основании квитанций или ведомостей-накладных.

После проведения инвентаризации составленные инвентаризационные ведомости с фактическими данными о необоротных материальных активах передаются в бухгалтерию. Однако на этом этапе работа ►

инвентаризационных комиссий только начинается. Не бывает ни одной инвентаризации, чтобы все прошло без сучка и задоринки. В процессе сверки фактических данных с учетными данными бухгалтерии обязательно появляются расхождения, а установление причин расхождений происходит при участии инвентаризационной комиссии. В связи с этим проводится опрос материально ответственных лиц, дополнительно изучаются документы и другие факты. Кроме того, в процессе осмотра объектов членам комиссии вменяется в обязанности оценить эффективность использования, техническое состояние и необходимость проведения ремонта (возможные расходы, связанные с ним), реальную стоимость. А главное — внести дельные предложения и квалифицированные рекомендации. Они, как и причины выявленных отклонений, фиксируются в протоколе.

5 Составление сличительной ведомости

Сличительная ведомость составляется бухгалтерской службой. Как правило, для этих целей использовалась устаревшая форма сличительной ведомости результатов инвентаризации основных средств (№ инв-18). Имея в наличии форму сличительной ведомости результатов инвентаризации необоротных активов, утвержденную Приказом № 572, многие предпочитают взять ее за основу. Причина только одна: она проще. В отличие от старой формы в ней приводятся недостатки и излишки, окончательно признанные комиссией, без отражения в ней промежуточных отклонений.

6 Составление протокола

Типовой формы протокола до недавних пор не существовало, он всегда составлялся в произвольном виде. Но с появлением Приказа № 572 типовая форма утверждена для бюджетных учреждений. При ближайшем его рассмотрении убеждаемся в том, что он построен на формальных принципах фиксации отклонений (чем напоминает сличительную ведомость), но совершенно не предназначен для отражения другой важной информации. Поэтому порекомендуем к составлению протокола отнестись творчески и отступить от предложенной «бюджетной» модели. А значит, сосредоточимся на том, какая информация в нем может быть отражена. Итак, учитывая задачи, поставленные перед членами инвентаризационной комиссии, в протоколе фиксируется:

- ♦ **описание причин выявленных отклонений.** Эта часть протокола важна для установления реальных недостатков и излишков необоротных активов. Согласитесь, габариты основных представителей таких активов на предприятии (МНМА не берем сейчас в расчет) не позволяют им неожиданно исчезнуть или появиться из ниоткуда. Отсутствие актива в учете или в наличии имеет вполне объективные причины. Как правило, при проведении «расследования» причиной отклонений становятся банальные ошибки в документах и учете. Причиной также может быть нерасторопность или небрежность отдельных

подразделений предприятия. Эти причины нужно исключить в первую очередь;

- ♦ **информация о наличии письменных пояснений материально ответственных лиц.** Пояснения, полученные от указанных лиц, прилагаются к протоколу. Они важны при вынесении решения о возможной компенсации недостачи указанными лицами, ведь может оказаться, что ответственный работник и не виноват вовсе или, наоборот, виноват, и готов погасить недостачу;

- ♦ **оценка фактического состояния объекта,** возможность (или невозможность) его дальнейшей эксплуатации. Эти инвентаризационные мероприятия позволяют своевременно избавляться от «хлама», числящегося в активах;

- ♦ **оценка эффективности использования.** В объективных реалиях плачевного состояния экономики отдельные объекты используются с меньшей интенсивностью, а значит, есть веские причины провести «тест» на уменьшение полезности в соответствии с ПБУ-28;

- ♦ **предложения о восстановлении отдельных объектов основных средств.** На многих предприятиях эксплуатируются объекты основных средств с нулевой стоимостью. Возможно, следует их оценить до справедливой стоимости. Хотя далеко не всегда считают целесообразным это делать, но внести соответствующие предложения можно, а руководство предприятия уже примет окончательное решение;

- ♦ **предложения о ликвидации основных средств.** Каждый объект имеет свой срок службы, но бывают случаи, когда остаточная стоимость объекта свидетельствует о его работоспособности, а по факту он уже «на исходе». Как минимум, следует пересмотреть срок полезного использования такого объекта или вовсе отказаться от его использования, то есть ликвидировать, в целях приобретения нового;

- ♦ **предложения о продаже объекта.** Зачастую объект находится в нормальном состоянии, но дальнейшая его эксплуатация не эффективна. Тогда его следует продать. Если предполагаемый план мероприятий приведет к продаже объекта в течение 12 месяцев, в протоколе фиксируются предложения о переводе объекта в необоротные активы, предназначенные для продажи, в соответствии с ПБУ-27;

- ♦ **информация о справедливой стоимости.** Согласно ст.7 Закона Украины от 12.07.2001 г. № 2658-III «Об оценке имущества, имущественных прав и профессиональной оценочной деятельности в Украине» переоценка основных фондов в обязательном порядке проводится профессиональным оценщиком. Но чтобы пригласить его на предприятие, необходимы веские причины, о которых и сообщает инвентаризационная комиссия в протоколе. Если речь заходит об инвестиционной недвижимости, то профессиональный оценщик не нужен и вовсе, если хватает компетенции специалистов предприятия. В этом случае справедливая стоимость приводится непосредственно в протоколе;

♦ **предложения о переводе инвестиционной недвижимости в операционную и наоборот.** В ПБУ-32 предусмотрены условия, при которых здания, земельные участки могут менять свой статус. Изменение этих условий также фиксируют в протоколе с рекомендациями о необходимости проведения переклассификации (или ее отсутствии);

♦ **прочая информация.** Перечисленные выше пункты не являются исчерпывающими, практика подкидывает разные случаи, и все они должны быть зафиксированы.

Протокол, подписанный всеми членами комиссии, утверждается руководителем предприятия в течение 5 рабочих дней по окончании инвентаризации. Результаты инвентаризации на основании утвержденного протокола, наконец, отражаются в бухучете.

Документальное обеспечение

Итак, в ходе инвентаризации необоротных материальных активов составляются следующие документа (см. табл.4).

Справочник бухгалтерских проводок

Результаты инвентаризации необоротных материальных активов отражаются в бухгалтерском учете так, как показано в таблице 5.

Таблица 4. Документы, которые составляются в ходе инвентаризации необоротных активов

№ п/п	Название документа	Код типовой формы	Требования к документу
1	Инвентаризационная опись	Как основу можно использовать типовую форму (№ инв-1), утвержденную Постановлением № 241 , или Инвентаризационную опись необоротных активов, утвержденную Приказом № 572	В инвентаризационной описи приводится вся необходимая информация для четкой идентификации объекта инвентаризации, требования к обязательной информации приведены в п.1, 3, 5 Положения № 879
2	Сличительная ведомость	По выбору предприятия: сличительная ведомость по типовой форме (№ инв-18), утвержденная Постановлением № 241 , или по форме, утвержденной Приказом № 572	О формах см. выше в статье
3	Протокол инвентаризационной комиссии	Типовая форма утверждена Приказом № 572	Детальное описание содержания протокола см. выше в статье

Таблица 5. Отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации необоротных активов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, грн.
1	Ликвидация необоротных активов			
1.1	Списан износ ликвидируемого объекта основных средств	13	10	120000
1.2	Списана остаточная стоимость ликвидируемого объекта основных средств*	976		1300
*Поскольку ликвидируемый объект основных средств практически изношен, есть основания не начислять налоговые обязательства по НДС в соответствии с абзацем вторым п.189.9 ст.189 НКУ				
1.3	Оприходованы запасы, полученные при разборке и демонтаже объекта основных средств	209	719	1200*
*Оцениваются по чистой стоимости реализации				
2	Отражена недостача МНМА			
2.1	Отражена недостача МНМА по остаточной стоимости	976	112	1250*
*Остаточная стоимость составляет 50% всей стоимости объекта (установлен упрощенный метод амортизации «50 х 50»)				
2.2	Отражено списание износа	132	112	1250
2.3	Отражена на забалансовом счете сумма недостачи	072	—	1250
2.3	Списана на виновное лицо сумма недостачи	375	746	1250
2.4	Списана с забалансового счета сумма недостачи	—	072	1250
2.5	Удержана сумма недостачи из зарплаты виновного лица по его заявлению	661	375	1250
3	Оприходование излишков МНМА			
3.1	Оприходован объект МНМА	112	424	700
4	Переклассификация операционной недвижимости в инвестиционную			
4.1	Списан износ, накопленный за время эксплуатации операционной недвижимости	131	103	750000
4.2	Проведена переклассификация недвижимости*	100		6000000
*Перевод осуществляется по остаточной стоимости				
4.3	Проведена дооценка до справедливой стоимости	100	710	325000
5	Переклассификация инвестиционной недвижимости в операционную			
5.1	Проведена переклассификация недвижимости*	103	100	5250000
*Оценка инвестиционной недвижимости при ее переводе в операционную недвижимость осуществляется по справедливой стоимости, по которой она учитывалась в составе инвестиционной недвижимости				

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, грн.
5.2	Отражено уменьшение полезности*	972	103	250000
5.3	Отражено восстановление полезности*	103	742	150000
*При наличии условий, предусмотренных ПБУ-28, после проведения переклассификации				
6	Переоценка (дооценка, уценка) основных средств			
6.1	Проведена дооценка первоначальной стоимости основных средств	10	411	350000
6.2	Проведена дооценка износа	411	13	24000
6.3	Проведена уценка ранее дооцененных основных средств в пределах суммы предыдущих дооценок	411	10	350000
6.4	Проведена уценка основных средств на сумму превышения уценки остаточной стоимости объекта над предыдущими дооценками	975		120000
6.5	Отражена уценка износа	13		30000
7	Оценка по справедливой стоимости инвестиционной недвижимости			
7.1	Проведена дооценка до справедливой стоимости	100	710	720000
7.2	Проведена уценка до справедливой стоимости	940	100	640000

Налоговые последствия

Как известно, с 1 января 2015 года плательщики налога на прибыль делятся на две категории: те, кто проводит корректировки финансового результата до налогообложения на разницы, возникающие согласно разделу III НКУ, и те, кто эти корректировки не проводит. Соответственно, у второй категории налоговые последствия по налогу на прибыль создаются бухгалтерскими правилами отражения результатов инвентаризации оборотных материальных активов (см. табл.5). Сформированный финансовый результат до налогообложения в бухгалтерском учете и является налогооблагаемой прибылью (при условии, что нет убытков прошлых лет). Первой категории плательщиков налога на прибыль при определении объекта налогообложения придется провести предусмотренные разделом III корректировки на разницы. У этих субъектов хозяйствования с 1 января 2015 года согласно ст.138 НКУ **финансовый результат до налогообложения**⁽⁶⁾:

увеличивается	уменьшается
на сумму амортизации основных средств и нематериальных активов, начисленную в соответствии с правилами бухгалтерского учета	на сумму амортизации основных средств или нематериальных активов, начисленную в соответствии с пунктом 138.3 ст.138 НКУ
на сумму уценки и потерь от уменьшения полезности основных средств или нематериальных активов, включенных в расходы отчетного периода в соответствии с правилами бухгалтерского учета	на сумму дооценки и выгод от восстановления полезности основных средств или нематериальных активов в пределах сумм уценки и потерь от уменьшения полезности, ранее отнесенных к расходам в соответствии с правилами бухгалтерского учета
на сумму остаточной стоимости отдельного объекта основных средств или нематериальных активов, определенную в соответствии с правилами бухгалтерского учета	на сумму остаточной стоимости отдельного объекта основных средств или нематериальных активов, определенную в соответствии со ст.138 НКУ в случае ликвидации или продажи такого объекта

У обеих категорий, если они плательщики НДС, могут возникнуть налоговые последствия по этому налогу. Как известно, ликвидация объектов основных средств по самостоятельному решению налогоплательщика приводит к необходимости начислить налоговые обязательства по НДС «по обычным ценам, но не ниже балансовой стоимости на момент ликвидации» (абзац первый п.189.9

ст.189 НКУ). Вместе с тем составление актов списания основных средства по форме № 03-3 или 03-4 «с душой» может помочь отстоять право не начислять налоговые обязательства по НДС в соответствии с абзацем вторым п.189.9 ст.189 НКУ. По крайней мере, на этом неоднократно акцентировало внимание налоговое ведомство (см. письмо ГНСУ от 27.04.2011 г. № 11976/7/16-1517-15, письмо ГНАУ от 29.08.2011 г. № 15693/6/15-3415-26⁽⁷⁾).

При списании недостачи основных средств также необходимо вспомнить п.189.1 ст.189 и п.198.5 ст.198 НКУ, согласно которым налоговые обязательства возникают в силу использования объектов в нехозяйственной деятельности (при обязательном включении НДС в налоговый кредит при их приобретении). Понятно, что при выявлении факта недостачи никакого использования не происходит вообще. Но известна последовательная позиция налоговых органов, здесь они своего не упустят и обяжут предприятие исчислить налоговые обязательства исходя из остаточной стоимости недостающих объектов основных средств. ■

⁽⁶⁾Подробнее см.: Назарбаева И. *Необоротные активы // Налог на прибыль: что осталось от налогового учета: Сборник систематизированного законодательства. — 2015. — Вып.6. — С.156—167 (прим. ред.).*

⁽⁷⁾Опубликовано: Обычная цена в «тисках» трансфертного ценообразования: Сборник систематизированного законодательства. — 2014. — Вып.4. — С.16 (прим. ред.).