

ст. преподаватель
М.В. Шевченко
Белгородский государственный
технологический университет
им. В.Г. Шухова

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ КАК ВАЖНЕЙШИЙ ЭЛЕМЕНТ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы организации инвентаризации в соответствии с требованиями современных нормативно-правовых актов, а также проанализирована роль инвентаризации как элемента метода бухгалтерского учета и инструмента внутреннего контроля.

Ключевые слова: инвентаризация, излишки, недостача, пересортица, положение об инвентаризации, внутренний контроль.

Несмотря на то, что в настоящее время активно реформируется и развивается нормативно-методическая база бухгалтерского учета, активно внедряются системы электронного документооборота, иные цифровые технологии обработки информации, такой базовый элемент метода бухгалтерского учета как инвентаризация, остается важнейшим средством осуществления качественных контрольных процедур за наличием, состоянием имущества организации и ее обязательств. Значительная часть контрольных функций в учете постепенно передается алгоритмам искусственного интеллекта, что не дает возможности полностью исключить случайные или намеренные учетные ошибки, поэтому роль инвентаризации в обеспечении достоверности информации, формируемой в учете и отражаемой в отчетности, невозможно переоценить [7, 8].

Как известно, основной целью инвентаризации является подтверждение наличия имущества или обязательств организации, правильности их стоимостной оценки и квалификации в соответствии с требованиями нормативных актов. То есть инвентаризация предполагает проверку соответствия фактических показателей данным бухгалтерского учета по номенклатуре, количеству, местам хранения, закреплению за материально-ответственными лицами, оценку правильности формирования первоначальной стоимости исходя из произведенных затрат [3].

В обязательном порядке организации обязаны проводить инвентаризацию перед составлением годовой отчетности, при этом начинают ее не ранее 1 октября и заканчивают не позднее 31 декабря отчетного года.

В настоящее время порядок проведения инвентаризации регулируется тремя основными документами: Федеральным законом №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и от-

четности от 20.07.1998 г. № 34н, Методическими указаниями по инвентаризации, утвержденными Приказом Минфина от 13.06.1995 г. № 49, а также отраслевыми стандартами [2, 4].

Выбор масштаба проведения инвентаризационных процедур зависит от организации. Проверка может быть полной или частичной (охватывать отдельные группы активов или участки учета). Чаще всего частичную инвентаризацию проводят в отношении основных средств (не ежегодно, а раз в три года) и тех категорий запасов, срок хранения которых составляет более года. На сроки и выбор объектов инвентаризации могут оказывать также влияние условия хранения запасов (например, климатические условия крайнего севера, могут не позволить провести инвентаризацию запасов, хранящихся на открытом воздухе).

Использование выборочного метода при проведении инвентаризации должно быть обоснованным, для чего необходимо включать в состав инвентаризационных комиссий и учитывать мнение профессиональных сотрудников, знакомых с отраслевой спецификой, особенностями производства.

Проведение инвентаризации требует определенной подготовки, предусматривающей утверждение правил проведения инвентаризации, назначение инвентаризационной комиссии и подготовку документов по оформлению этапов инвентаризации.

Основные правила проведения инвентаризации прописываются во внутреннем локальном нормативном акте – Положении об инвентаризации, которое может быть утверждено в качестве приложения к учетной политике организации. Крупные предприятия, учитывая значительный объем проверочных мероприятий и их особенности, связанные с порядком хранения тех или иных видов ценностей, могут разработать дополнительные инструкции, учитывающие такие особенности.

В Положении важно отразить такие вопросы, как порядок и способы проведения обязательной и инициативной инвентаризации (сформировать перечень соответствующих групп имущества с указанием способов сверки – пересчет, документальная сверка и проч.); критерии отбора имущества для выборочной инвентаризации; сроки проведения плановых инвентаризаций.

Назначение постоянной инвентаризационной комиссии осуществляется руководителем заранее, до проведения инвентаризации. В крупных организациях может быть сформировано несколько комиссий, каждая из которых будет закреплена за конкретными участками. В состав комиссии необходимо включить сотрудников бухгалтерии, а также специалистов соответствующих подразделений, которые смогут оценить и подтвердить

не только количественный результат пересчета, но и оценить качество актива.

Документы, отражающие результаты проведения инвентаризации организация может оформлять с использованием унифицированных бланков, утвержденных Госкомстатом России. Если данные формы, по каким-то причинам не соответствуют потребностям организации, то законодательство разрешает разработать необходимые формы самостоятельно. Стоит отметить, что унифицированные формы проработаны глубоко, содержат все необходимые реквизиты, кроме того, они встроены в соответствующие информационные справочники универсальных и наиболее распространенных в России автоматизированных систем бухгалтерского учета, что позволяет сократить время на их подготовку. По этой причине, наибольшее распространение получило использование именно унифицированных форм [6].

Помимо подготовки и утверждения форм документов, с помощью которых будут отражаться результаты инвентаризации, необходимо осуществить также ряд иных организационных мероприятий. Во-первых, издается приказ о проведении инвентаризации, независимо от того, проводится ли она по требованию законодательства или по инициативе организации (для этого удобно использовать форму ИНВ-22). Наполнение приказа в значительной степени зависит от содержания локальных актов (положения об инвентаризации и инструкций). Приказ может быть лаконичным, а может содержать подробные инструкции к проведению проверочных мероприятий.

Прежде чем приступить к работе, необходимо получить у материально-ответственных лиц расписки о том, что все приходные и расходные документы на имущество сданы в бухгалтерию, поступившие ценности оприходованы, а выбывшие – списаны. Расписка является основанием для расчета остатков имущества к началу инвентаризации.

Объекты, которые инвентаризируют, отражают в инвентаризационных описях и актах (для этих целей предусмотрены формы ИНВ-1, ИНВ-3, ИНВ-4, ИНВ-17 и др.). Они должны быть сформированы до начала проверки, при этом, в них предварительно заполняется только графа с данными бухучета, фактическое же наличие проставляется по результатам проверочных мероприятий [3].

Особенности оформления и проведения инвентаризации в значительной мере зависят от видов проверяемых объектов. Например, при инвентаризации товарно-материальных ценностей способами проверки могут быть обмер, взвешивание, пересчет. Отдельные описи составляют на собственные ценности и ценности, переданные на ответственное хранение.

При проверке состояния расчетов используются акты сверок с поставщиками, подрядчиками, покупателями, бюджетом и т.д. Инвентаризация основных средств проводится по местам эксплуатации, местам хранения и проч.

Результаты инвентаризации отражают в протоколе, который подписывается всеми членами комиссии. В случае наличия расхождений между учетными и фактическими данными (излишки, недостача, пересортица) бухгалтерия составляет сличительные ведомости. Такие ведомости составляются на собственное имущество и на имущество, не принадлежащее организации отдельно.

Выявленные расхождения должны быть объяснены. Для этого, у материально-ответственных лиц необходимо затребовать письменные объяснения. В результате устанавливаются виновные лица, либо устанавливаются причины произошедшего при отсутствии таковых. При обнаружении факта порчи ценностей, либо превышения норм естественной убыли требуется также заключение технических специалистов. После установления причин расхождений бухгалтерия составляет ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией. В ней отражаются итоги инвентаризации по всем видам имущества организации в целом. Проанализировав информацию, руководитель принимает дальнейшее решение по учету выявленных излишков или недостач и отражает его в приказе.

Важно помнить также, что при завершении инвентаризации в бухгалтерском учете должны быть отражены соответствующие операции по учету излишков или недостач:

Дт94 Кт10 (01, 41, 50....) – отражена недостача имущества по фактической стоимости (основных средств – по остаточной стоимости).

Порядок списания недостач зависит от причины возникновения:

1. Списание недостач в пределах норм естественной убыли на затраты оформляется корреспонденцией Дт20 Кт94. Недостачу в пределах норм естественной убыли определяют после проведения взаимозачета в отношении недостач и излишков при пересортице. С точки зрения учета налога на прибыль, недостачу материалов в пределах естественной убыли учитывают в расходах [1].

2. Виновные лица установлены.

Если возмещение недостачи осуществляется исходя из балансовой стоимости имущества, то оформляют корреспонденции Дт73 Кт94 и Дт50 (51,70) Кт73.

Если руководителем принято решение о возмещении недостачи виновным лицом исходя из рыночной стоимости имущества:

Д73 К94 – возмещение по балансовой стоимости,

Д73 К98.04 - разница между рыночной и балансовой стоимостью имущества,

Д50 (51, 70) К73 и Д98.04 К91.1 - включение в состав доходов по мере погашения суммы задолженности. Для целей налогообложения прибыли доход отражают в сумме, которую возместил работник, а расход по стоимости утраченного имущества [1].

3. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании суммы ущерба, а также по причине форс-мажорных обстоятельств (пожар, наводнение), то недостачу включают в состав прочих расходов Дт91.2 Кт94. Для целей налогообложения прибыли недостачу в этом случае включают во внереализационные расходы, но необходимо помнить при этом, о необходимости оформления подтверждающих документов (актов, протоколов МЧС и проч.) [1].

При отражении излишков в учете необходимо ориентироваться на требования стандартов и положений по бухгалтерскому учету (ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020, ПБУ 19/02, ПБУ 14/2007, ПБУ 22/2010 и др.) [3].

Порядок учета выявленных излишков зависит от вида актива и причин возникновения излишка, но в любом случае, само наличие излишков означает, что в учете были допущены ошибки. Наиболее частой причиной таких ошибок является несвоевременное оприходование поступивших активов при наличии первичных учетных документов. В этом случае ошибку необходимо исправить, не отражая увеличение сумм прочих доходов.

Если такого рода излишки выявлены в текущем периоде до формирования отчетности, то формируют корреспонденцию Дт10 (41) Кт60 (76) на сумму неучтенной поставки имущества или же сторнировочную запись Дт20 К (10) если ценности были ошибочно списаны.

Если были выявлены несущественные суммы излишков прошлого года, то их можно учесть на дату утверждения результатов инвентаризации аналогичным образом. Если же отчетность за прошлый период еще не подписана, то исправительную запись следует сделать декабром прошлого года.

Существенные ошибки прошлых периодов, выявленные после утверждения отчетности, исправляют в периоде обнаружения следующим образом: Дт01 (10,41,43,58) Кт84.

Выявленное в результате инвентаризации имущество, наличие которого не подтверждено никакими документами, включают в прочий доход Дт01 (08,10,41,43,58) Кт91.1 по справедливой стоимости на дату оформления результатов инвентаризации (например, исходя из данных актуальных прайс-листов на аналогичное имущество).

При обнаружении бесхозного движимого имущества организация вправе хранить его у себя в течение 6 месяцев, и, если собственник так и не найдется, имущество можно оформить в собственность организации.

Для целей исчисления налога на прибыль излишки, не связанные с исправлением ошибок, учитывают в составе внереализационных доходов. Впоследствии при их использовании их учитывают в составе материальных расходов организации или амортизационных расходов [1].

При выявлении в ходе инвентаризации пересортицы, то есть излишков по одному сорту и недостачи по другому сорту одного наименования товарно-материальных ценностей, оформляют бухгалтерскую запись по их взаимозачету Дт10 (41,43) Кт10 (41,43) в разрезе субсчетов. Для целей исчисления налога на прибыль учет пересортицы не предусмотрен. Излишки и недостачи необходимо учесть отдельно во внереализационных доходах и материальных либо внереализационных расходах.

Законодательство не предусматривает наказания за то, что организация не проведет инвентаризацию, но это противоречит ее собственным интересам. Инвентаризация позволяет выявить ошибки в учете, установить факты хищений, непреднамеренной или намеренной порчи имущества, а значит избежать возможных убытков. Кроме того, не выявленные ошибки могут привести к искажению отчетности, а это уже может привести к штрафным санкциям. Так, искажение отчетности на 10% и более приведет к признанию ее показателей недостоверными и как следствие штраф придется уплатить главному бухгалтеру. Аудиторы могут отказать в выдаче немодифицированного заключения, что повлечет репутационные риски. Занижение налоговой базы так же может привести к серьезным финансовым потерям. Отсутствие контроля за материально-ответственными лицами провоцирует сотрудников на совершение правонарушений действий, так как они имеют возможность избежать ответственности.

Таким образом, инвентаризация является не просто элементом метода бухгалтерского учета, но и важнейшим инструментом внутреннего контроля [5]. Несмотря на автоматизацию труда бухгалтерских работников, внедрение специализированных систем учета и контроля за наличием и движением товарно-материальных ценностей, влияние человеческого фактора исключить невозможно. Своевременное проведение инвентаризации и правильное отражение ее результатов в учете позволяет свести к минимуму возникновение недостач, мотивирует сотрудников ответственно относиться к исполнению своих должностных обязанностей.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон РФ № 402-ФЗ от 06.12.2011г. // СПС «КонсультантПлюс».
3. Особенности проведения инвентаризации отдельных видов имущества и обязательств организации [Электронный ресурс]. URL: <https://www.1gl.ru/#/document/16/82091>.
4. Синько Е.М., Пачулия И.Р. Сущность инвентаризации // Научный Лидер. 2022. № 47 (92). С. 209-211.
5. Слабинская И.А., Ткаченко Ю.А. Внутренний контроль как инструмент эффективного управления финансовыми результатами хозяйствующего субъекта // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. 2022. № 2 (93). С. 45-52.
6. Шевченко М.В. Особенности организации документирования в бухгалтерском учете // Белгородский экономический вестник. 2022. № 2 (106). С. 123-127.
7. Шевченко М.В., Кравченко Л.Н. Организация автоматизированного документооборота в бухгалтерии. Учет, аудит и налогообложение в условиях цифровой экономики: монография / под. общ. ред. проф. И.А. Слабинской. Белгород: изд-во БГТУ им. В.Г. Шухова, 2020. С. 100-107.
8. Шевченко М.В., Разгонова Я.А. Автоматизация документооборота - современное управление информационными потоками // Белгородский экономический вестник. 2019. № 1 (93). С. 181-187.

Рекомендовано кафедрой
бухгалтерского учета
и аудита БГТУ