

РЕЗУЛЬТАТЫ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ОС И НА: ОФОРМЛЕНИЕ И УЧЕТ

Сокращения, использованные в статье:

- **НК** – Налоговый кодекс;
- **Постановление № 241** – постановление Госкомстата СССР от 28.12.89 г. № 241 «Об утверждении форм первичной учетной документации для предприятий и организаций»;
- **Приказ № 572** – приказ Минфина от 17.06.15 г. № 572 «Об утверждении типовых форм для отражения бюджетными учреждениями результатов инвентаризации»;
- **Приказ № 732** – приказ Минфина от 22.11.04 г. № 732 «Об утверждении типовых форм первичного учета объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов»;
- **Положение № 879** – Положение об инвентаризации активов и обязательств, утвержденное приказом Минфина от 02.09.14 г. № 879;
- **Методические рекомендации № 561** – Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина от 30.09.03 г. № 561;
- **Методические рекомендации № 1327** – Методические рекомендации по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденные приказом Минфина от 16.11.09 г. № 1327;
- **Письмо № 22283** – письмо Минфина от 13.12.04 г. № 31-04200-30-10/22823;
- **ОС** – основные средства;
- **НА** – нематериальные активы.

Напомним, что инвентаризация активов и обязательств проводится **на основании приказа** руководителя предприятия. В этом приказе следует, в частности, указать дату начала проведения инвентаризации, ее сроки, виды инвентаризируемых активов и обязательств.

Основными документами **для оформления результатов инвентаризации** являются (п. 14 разд. II Положения № 879):

- инвентаризационные описи;
- акты инвентаризации;
- сличительные ведомости;
- протокол инвентаризационной комиссии.

Субъекты хозяйствования могут использовать типовые формы, утвержденные Приказом № 572. Эти формы являются обязательными к применению бюджетными учреждениями, но коммерческие предприятия могут их использовать по своему желанию (п. 2 Приказа № 572). Кроме того, можно использовать формы документов, утвержденные Постановлением № 241.

Для отражения результатов инвентаризации нематериальных активов используются также формы, утвержденные Приказом № 732.

Напомним, что готовые типовые формы можно при необходимости дополнить новыми реквизитами с учетом специфики деятельности предприятия. Кроме того, предприятие может использовать самостоятельно изготовленные инвентаризационные формы – при условии, что они содержат обязательные реквизиты, предусмотренные для первичных документов.

В таблицах 1 и 2 мы покажем, как оформить результаты инвентаризации **типовыми** формами документов и отразить их в учете.

Напоминаем, что:

- к ОС относятся активы, которые соответствуют критериям, установленным п. 4, 6 П(С)БУ 7;
- к НА относится актив, который не имеет материальной формы, но может быть идентифицирован (п. 5 П(С)БУ 8).

Таблица 1. Основные средства

Документальное оформление	
<p>Для оформления данных инвентаризации ОС можно использовать:</p> <p>1. Одну из типовых форм описей:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Инвентаризационную опись основных средств (форма № инв-1, утвержденная Постановлением № 241); – Инвентаризационную опись необоротных активов, утвержденную Приказом № 572. Эта опись может использоваться для инвентаризации как ОС, так и других необоротных материальных активов, капитальных инвестиций. <p>Что нужно знать при составлении описей:</p> <ul style="list-style-type: none"> – описи составляются комиссией отдельно по каждому местонахождению объекта ОС и должностному лицу, ответственному за их сохранность; – ОС, которые ремонтируются на других предприятиях, вносятся в опись на основании документов об их передаче в ремонт (п. 1.6 разд. III Положения № 879); – на активы, которые числятся на забалансовых счетах предприятия (арендованные, принятые в ремонт, на хранение), составляются отдельные описи. <p>2. Одну из типовых форм сличительных ведомостей:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Сличительную ведомость результатов инвентаризации основных средств (форма № инв-18, утвержденная Постановлением № 241); – Сличительную ведомость результатов инвентаризации необоротных активов формы, утвержденной Приказом № 572. <p>Правила составления сличительных ведомостей закреплены в п. 20 разд. II Положения № 879.</p> <p>Ведомости составляются бухгалтерской службой для отражения выявленных расхождений между данными бухучета и данными инвентаризационных описей.</p> <p>Стоимость излишков и недостач в сличительных ведомостях приводится в соответствии с их оценкой в регистрах бухучета.</p> <p>На активы, принадлежащие другим предприятиям, составляются отдельные сличительные ведомости, их копии передаются собственнику таких активов.</p> <p>После окончания инвентаризации ОС составляется Протокол инвентаризационной комиссии (типовая форма, утвержденная Приказом № 572). В протоколе фиксируются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – выводы относительно выявленных расхождений между фактическим наличием активов и обязательств и данными бухучета, а также предложения по урегулированию таких расхождений; – причины недостач, потерь, излишков, а также предложения по их 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 предотвращению таких потерь и недостач (п. 1 разд. IV Положения № 879) 	
Отражение в учете	
Если выявлены излишки	Если выявлены недостачи
<p>Причинами возникновения излишков (неучтенных объектов) могут быть:</p> <ul style="list-style-type: none"> – потеря документов, подтверждающих их приобретение; – учетные ошибки (но документы, подтверждающие приобретение ОС, в наличии имеются). <p>В зависимости от этих причин ведется учет результатов инвентаризации</p>	<p>Недостачи объектов ОС могут возникнуть по причине их кражи, порчи, форс-мажорных обстоятельств и т. п.</p>

Если выявлены излишки	Если выявлены недостачи
<p>1. Излишки выявлены по причине отсутствия документов.</p> <p>В бухучете выявленный в ходе инвентаризации объект ОС зачисляется на баланс по справедливой стоимости, т. е. по стоимости, по которой можно продать актив или уплатить обязательство при обычных условиях на определенную дату (п. 4 П(С)БУ 19).</p> <p>Излишки ОС могут быть оприходованы следующим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> – вариант 1: Дт 10 «Основные средства» – Кт 746 «Прочие доходы» (п. 21 таблицы В приложения к Методическим рекомендациям № 561); – вариант 2: Дт 10 – Кт 69 «Доходы будущих периодов» (п. 4 разд. IV Положения № 879). Этот вариант, как правило, используется, если ОС созданы за счет средств целевого финансирования или принадлежат государству. Впоследствии доходы будущих периодов признают доходами отчетного периода в сумме, пропорциональной начисленной в таком отчетном периоде амортизации (Дт 69 – Кт 746). <p>После ввода объекта ОС в эксплуатацию амортизация в бухучете начисляется в общем порядке проводкой Дт 23, 91–94 – Кт 13 начиная с месяца, следующего за месяцем ввода объекта ОС в эксплуатацию.</p> <p>В учете по налогу на прибыль не учтенные из-за отсутствия документов объекты ОС отражаются так же, как и в бухучете.</p> <p>НДС: если отсутствует зарегистрированная в ЕРНН налоговая накладная (далее – НН) или же с даты оформления НН уже прошло 1 095 календарных дней, то права на налоговый кредит не будет.</p> <p>2. Излишки возникли из-за учетной ошибки</p> <p>Такие объекты ОС зачисляются на баланс по первоначальной стоимости, определенной согласно п. 8 П(С)БУ 7; оприходование таких объектов отражается как исправление ошибки (Письмо № 22823):</p> <ul style="list-style-type: none"> – Дт 15 «Капитальные инвестиции» – Кт 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (если эта проводка не осуществлялась при получении объектов ОС); – Дт 10 – Кт 15. <p>В бухучете доначисленная амортизация отражается так:</p> <ul style="list-style-type: none"> – за текущий отчетный год: Дт 91–94 – Кт 13 «Износ (амортизация)»; – за прошлые отчетные годы: Дт 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)» – Кт 13. Такой порядок исправления ошибок прошлых лет определен п. 4 П(С)БУ 6. <p>В учете по налогу на прибыль суммы амортизации ОС, доначисленные за прошлые отчетные периоды, повлияют на величину налога на прибыль за такие периоды. Поскольку это будет считаться ошибкой, ее исправление требует подачи уточняющей декларации.</p> <p>НДС: если в момент приобретения ОС налоговый кредит не отражался, плательщик может отразить налоговый кредит в декларации при наличии НН, зарегистрированной в ЕРНН, при условии, что с даты оформления НН еще не прошло 1 095 дней</p>	<p>В бухучете списание объектов ОС оформляется проводками:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Дт 976 «Списание необоротных активов» – Кт 10 (в сумме остаточной стоимости). Одновременно эта сумма отражается на забалансовом субсчете 072 «Невозмещенные недостачи и потери от порчи ценностей». Если установлены виновные лица, остаток по субсчету 072 уменьшается, а сумма компенсации ущерба виновным лицом отражается записью Дт 375 «Расчеты по возмещению причиненного ущерба» – Кт 746; – Кт 13 – Дт 10 (в сумме начисленного износа). <p>В учете по налогу на прибыль проводятся корректировки, предусмотренные НК (п. 138.1, 138.2 НК), именно:</p> <ul style="list-style-type: none"> – увеличивается остаточная стоимость объекта ОС, определенная по правилам бухучета; – уменьшается остаточная стоимость объекта ОС, рассчитанная по данным налогового учета. <p>В случае ликвидации объекта ОС в вопросе об НДС следует руководствоваться специальной нормой п. 189.9 НК. И если ликвидация объектов ОС подпадает под действие абзаца второго п. 189.9 НК, налоговые обязательства не начисляются.</p> <p>В случае ликвидации объектов ОС по самостоятельному решению налогоплательщика налоговые обязательства начисляются исходя из обычной цены, но не ниже остаточной стоимости объекта ОС (абзац первый п. 189.9 НК).</p>

Таблица 2. Нематериальные активы

Документальное оформление	Отражение в учете излишков и недостач
<p>Для оформления результатов инвентаризации НА предприятие может использовать опись одной из типовых форм:</p> <ul style="list-style-type: none"> – или типовую форму № НА-4, утвержденную Приказом № 732; – или Инвентаризационную опись, утвержденную Приказом № 572. <p>Если в ходе инвентаризации обнаружены расхождения (недостачи, излишки) между данными бухучета и инвентаризационных описей, составляется Сличительная ведомость результатов инвентаризации необоротных активов типовой формы, утвержденной Приказом № 572.</p> <p>Результаты инвентаризации оформляются протоколом (может использоваться типовая форма, утвержденная Приказом № 572), в котором фиксируются выводы и предложения по урегулированию инвентаризационных разниц.</p> <p>Если в ходе инвентаризации были выявлены:</p> <ul style="list-style-type: none"> – неоприходованные НА – оформляется Акт ввода в хозяйственный оборот объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов (типовая форма № НА-1). Акт составляется на основании технической, научной и другой документации (лицензионного или авторского договора, патента и т. д.) и подписывается: членами инвентаризационной комиссии, лицом, ответственным за использование НА, а также главным бухгалтером и руководителем предприятия (уполномоченным лицом); – НА, непригодные для дальнейшего использования (например, лицензии с истекшим сроком действия) – оформляется Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов (типовая форма № НА-3). На основании этой формы такие НА списываются с баланса предприятия. Акт составляется в двух экземплярах: один передается в бухгалтерию, другой остается у лица, которое отвечало за использование списанного объекта НА. <p>Обе эти формы утверждены Приказом № 732</p>	<p>В бухучете излишки НА отражаются аналогично отражению излишков объектов ОС в зависимости от причины их возникновения.</p> <p>Так, если на излишки НА, обнаруженные в ходе инвентаризации:</p> <ul style="list-style-type: none"> – есть документы, подтверждающие их получение, такие активы зачисляются на баланс проводками Дт 154 – Кт 63. (если она не была сделана в момент получения НА) и Дт 12 – Кт 154. Первоначальная стоимость НА определяется в соответствии с П(С)БУ 8; – нет документов, подтверждающих право собственности предприятия на такие активы – тогда в учете делается запись Дт 12 – Кт 746 (п. 7.4 Методрекомендаций № 1327). Такие активы оцениваются по справедливой стоимости в сумме их возможной продажи или уплаты обязательств (п. 13 П(С)БУ 8, п. 4 П(С)БУ 19). Однако определить их справедливую стоимость можно только при условии, что по конкретному объекту НА существует активный рынок (п. 4 П(С)БУ 8). <p>Если же определить стоимость НА на активном рынке затруднительно, тогда можно воспользоваться услугами профессионального оценщика. Отметим, что если по результатам инвентаризации приходятся НА, созданные за счет целевого финансирования или принадлежащие государству, то в учете делается запись Дт 12 – Кт 69 (п. 7.4 Методрекомендаций № 1327).</p> <p>Если на основании имеющихся подтверждающих документов можно определить дату получения НА, тогда доначисление амортизации отражается так:</p> <ul style="list-style-type: none"> – за предыдущий отчетный период: Дт 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)» – Кт 133. В случае бесплатного получения НА начисление амортизации отражается дополнительной записью Дт 424 «Бесплатно полученные необоротные активы» – Кт 44; – за текущий отчетный период: Дт 91–94 (в зависимости от направления использования НА) – Кт 133. Если НА получен бесплатно, при начислении амортизации делается дополнительная запись Дт 424 – Кт 745 «Доход от бесплатно полученных активов». <p>Если в ходе инвентаризации НА выявлены недостачи, объект НА подлежит списанию следующими проводками: Дт 976 «Списание необоротных активов» – Кт 12 «Нематериальные активы» (в сумме остаточной стоимости); Дт 133 – Кт 12 в сумме начисленной амортизации.</p> <p>В учете по налогу на прибыль налогоплательщики, которые осуществляют корректировку финрезультата, в случае списания отсутствующего объекта НА должны откорректировать финрезультат до налогообложения согласно п. 138.1, 138.2 НК. Оприходование неучтенных НА, выявленных в результате инвентаризации, ведется по правилам бухучета.</p> <p>Так как ликвидируемый НА больше не используется в хозяйственной деятельности плательщика, начисляются налоговые обязательства по НДС исходя из остаточной стоимости НА на начало отчетного периода, в котором осуществляется его списание (п. 189.1, 198.5 НК)</p>