

Людмила ИЛЬЯШ, консультант



РЕОРГАНИЗАЦИЯ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ: НУЖНА ЛИ ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ?

Реформирование деятельности бюджетных учреждений обычно сопровождается их реорганизацией путем слияния, присоединения или преобразования. В этой статье рассмотрим, обязательна ли в таком случае инвентаризация и как правильно ее организовать и провести.

Решение о реорганизации

В ч. 1 ст. 104 Гражданского кодекса (далее – ГК) определено, что юридическое лицо вследствие реорганизации (слияния, присоединения, разделения, преобразования) прекращается. Имущество, права и обязанности юрлиц, которые реорганизуются, переходят к правопреемникам.

В основном реорганизация бюджетных учреждений проводится на основании решения учредителя учреждения или органов, к сфере управления которых относятся эти учреждения. Иногда учреждение может быть прекращено по решению суда.

Согласно ст. 105 ГК учредители, суд или органы управления, которые утвердили решение о прекращении бюджетного учреждения, обязаны в течение трех рабочих дней с даты его принятия письменно уведомить об этом орган, осуществляющий госрегистрацию.

Для дальнейшего управления процедурой прекращения учреждения, органами, которые утвердили решение о прекращении учреждения, назначается комиссия по реорганизации (ликвидационная комиссия), председатель комиссии или ликвидатор и устанавливается порядок и срок заявления кредиторами своих требований к юрлицу, которое прекращается.

Выполнение функций комиссии по реорганизации (ликвидационной комиссии) может быть возложено на орган управления юридического лица.

Задачи инвентаризации

До начала процедуры передачи имущества и обязательств бюджетного учреждения правопреемнику в связи с реорганизацией нужно провести инвентаризацию с целью обеспечения достоверности данных бухучета и финотчетности.

Инвентаризация проводится согласно Положению об инвентаризации активов и обязательств, утвержденному приказом Минфина от 02.09.14 г. № 879 (далее – Положение № 879).



Проведение сплошной инвентаризации в случае прекращения юридического лица обязательно.

Согласно п. 7 разд. I Положения № 879 в случае прекращения юридического лица обязательно проведение сплошной инвентаризации в объеме, определенном п. 6 этого раздела. Такая проверка должна охватывать все без исключения обязательства и активы бюджетного учреждения независимо от их местонахождения, в частности предметы, которые переданы в прокат, аренду или находятся на реконструкции, модернизации, консервации, в ремонте, запасе или резерве независимо от технического состояния.

Сплошной инвентаризации подлежат (п. 6 Положения № 879):

- основные средства;
- нематериальные активы;
- незавершенные капитальные инвестиции;
- запасы;
- наличность, денежные средства и их эквиваленты, бланки документов строгой отчетности;
- дебиторская и кредиторская задолженности (далее – ДЗ, КЗ);
- активы и обязательства, которые учитываются на забалансовых счетах.

Инвентаризация имущества учреждения должна обеспечить:

- выявление фактического наличия активов и проверку полноты отражения обязательств;
- установление излишков или недостатков активов;

- выявление активов, утративших свое первоначальное качество и не используемых на протяжении длительного периода времени;
- выявление активов и обязательств, не соответствующих критериям их признания.

В случае реорганизации учреждения инвентаризация проводится перед составлением передаточного акта – итогового документа по результатам деятельности комиссии по реорганизации. В этом акте указывается положение о правопреемстве относительно всех обязательств учреждения, которое прекращается, а также его должников и кредиторов.

Инвентаризационная комиссия

Инвентаризацию в учреждении, которое прекращается, проводит комиссия по реорганизации, к которой с момента ее назначения переходят все полномочия относительно управления делами прекращаемого учреждения (ч. 4 ст. 105 ГК).

Создание комиссий по реорганизации, их состав и обязанности утверждаются распоряжением руководителя органа управления, который утвердил решение о прекращении учреждения. В состав комиссии могут быть включены представители как учреждения, которое прекращается, так и вновь образованного учреждения. Наличие в ее составе представителя бухгалтерской службы является обязательным условием.

До начала проверки фактического наличия активов (п. 5 разд. II Положения № 879):

- проверяется исправность всех весоизмерительных приборов;
- завершается обработка всех документов относительно движения активов и формирования реестров приходных и расходных документов или отчетов о движении активов;
- выводятся остатки материальных ценностей на дату инвентаризации;
- группируются, сортируются и раскладываются активы в порядке, удобном для их подсчета.

Председатель комиссии до начала инвентаризации визирует все приходные и расходные документы, которые прилагаются к реестрам (отчетам). Эти документы являются основанием для определения остатков активов на начало инвентаризации по данным учета.

Материально ответственные лица (далее – МОЛ) должны представить в инвентаризационной описи расписки о том, что все приходные и расходные документы на активы сданы в бухгалтерию, все ценности, поступившие под их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны (п. 6 разд. II Положения № 879).

Инвентаризация проводится полным составом комиссии и в присутствии МОЛ.

Проверка наличия активов и состояния обязательств

Инвентаризационная комиссия устанавливает наличие активов путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. Перевес, обмер, подсчет проводятся в порядке размещения активов в помещении, где они хранятся. Определение веса (объема) навалочных материалов может проводиться на основе обмеров и технических расчетов. Акты обмеров и расчеты прилагаются к инвентаризационным описям (п. 7 Положения № 879).

Активы, которые хранятся в разных изолированных помещениях у одного МОЛ, проверяются последовательно по каждому месту хранения. После проверки ценностей вход в помещение опломбировывается (п. 8 разд. II Положения № 879).

Документальное оформление

Для фиксирования наличия, состояния и оценки активов применяются инвентаризационные описи. Наличие наличности, денежных документов, бланков документов строгой отчетности, финансовых инвестиций, сведения относительно полноты отражения ДЗ и КЗ, расходов и доходов будущих периодов отражаются в актах инвентаризации.

Информация о наличии активов приводится в инвентаризационных описях по их наименованиям в разрезе мест хранения и МОЛ, с возможным выделением по субсчетам и номенклатуре. Акты инвентаризации заполняются с учетом объектов инвентаризации. Вместе с тем должны быть обеспечены их идентификация и сопоставление с данными бухгалтерского учета.

В инвентаризационных описях (актах инвентаризации) записи делаются последовательно в каждой строке на отдельном листе. На последних листах инвентаризационной описи (акта инвентаризации) незаполненные строки прочеркиваются. Помарки и подчистки в описях не допускаются. Исправление ошибок делается во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и написания над ними правильных. Исправления должны быть подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и МОЛ (п. 17 разд. II Положения № 879).

Для оформления результатов инвентаризации в бюджетных учреждениях применяются типовые формы для отражения бюджетными учреждениями результатов инвентаризации, утвержденные приказом Минфина от 17.06.15 г. № 572 (далее – Приказ № 572), в частности:

- Инвентаризационная опись необоротных активов;
- Инвентаризационная опись запасов;
- Инвентаризационная опись материальных ценностей, принятых на ответственное хранение;
- Сличительная ведомость результатов инвентаризации необоротных активов;
- Сличительная ведомость результатов инвентаризации запасов;
- Акт о результатах инвентаризации денежных средств;
- Акт инвентаризации наличия денежных документов, бланков документов строгой отчетности;
- Акт инвентаризации наличия финансовых инвестиций;
- Акт инвентаризации расчетов с дебиторами и кредиторами;
- Акт инвентаризации дебиторской или кредиторской задолженности, срок исковой давности которой истек и которая планируется к списанию;
- Акт инвентаризации расчетов относительно возмещения материальных ущербов;
- Протокол инвентаризационной комиссии.

Кроме того, для оформления результатов инвентаризации отдельных объектов применяются следующие документы:

- Инвентаризационная опись объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов по типовой форме № НА-4, утвержденная приказом Минфина от 22.11.04 г. № 732, – в случае инвентаризации объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов;
- Акт о результатах инвентаризации имеющихся средств, которые хранятся, по форме согласно приложению 8 к Положению о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине, утвержденный постановлением Правления НБУ от 29.12.17 г. № 148, – в случае инвентаризации наличия наличности;
- Акт инвентаризации объектов государственной собственности, которые предлагаются к списанию, по форме согласно приложению 2 к Порядку списания объектов государственной собственности, утвержденному постановлением КМУ от 08.11.07 г. № 1314, – в случае инвентаризации имущества объектов государственной собственности;
- Акт инвентаризации основных фондов (средств), которые предлагаются к отчуждению, по форме согласно приложению 2 к Порядку отчуждения объектов государственной собственности, утвержденному постановлением КМУ от 06.06.07 г. № 803, – основных средств, которые предлагаются к отчуждению.

На активы, которые находятся в пути или временно содержатся на складах других предприятий, учреждений или организаций (на ответственном хранении, на комиссии, в переработке), необходимо составлять отдельные инвентаризационные описи. Это требование касается и активов, которые не принадлежат учреждению, но находятся в его распоряжении (п. 11 разд. II Положения № 879).

Инвентаризационные описи (акты инвентаризации) подписываются всеми членами комиссии и МОЛ. МОЛ дают расписку, которой удостоверяют факт осуществления проверки в их присутствии и отсутствия каких-либо претензий к членам комиссии.

Материалы инвентаризации (описи, акты, сличительные ведомости, протоколы) оформляются в двух экземплярах.

Оформление результатов инвентаризации

После окончания инвентаризации оформленные инвентаризационные описи (акты инвентаризации) передаются в бухгалтерию для проверки, выявления и отражения в учете результатов инвентаризации. Количественные и ценовые показатели по данным бухгалтерского учета представляются напротив соответствующих данных инвентаризационной описи и путем сопоставления выявляются расхождения между данными инвентаризации и данными учета. Также в бухгалтерии проводится проверка всех подсчетов в инвентаризационных описях (актах инвентаризации). Выявленные ошибки в ценах, таксировке и подсчетах должны быть исправлены и заверены подписями всех членов инвентаризационной комиссии (рабочей инвентаризационной комиссии) и МОЛ.

На последней странице инвентаризационных описей (актов инвентаризации) делается отметка о проверке цен, таксировка и подсчеты результата за подписями лиц, проводивших эту проверку.

В бухгалтерии составляются сличительные ведомости активов и обязательств, в которых отражаются расхождения между данными бухучета и данными инвентаризационных описей (актов инвентаризации).

Стоимость излишков и недостач ценностей в сличительных ведомостях приводится согласно их оценке в регистрах бухучета.

По результатам инвентаризации составляется протокол инвентаризационной комиссии, в котором

отражаются выводы комиссии относительно выявленных расхождений и предложения по их урегулированию.

В протоколе приводятся:

- причины недостач, потерь, излишков;
- предложения относительно зачета вследствие пересортицы, списания недостач в пределах норм естественной убыли, а также сверхнормативных недостач с указанием причин возникновения.

На протяжении 5 рабочих дней после завершения инвентаризации протокол инвентаризационной комиссии рассматривается и утверждается председателем комиссии по реорганизации.

Утвержденный председателем комиссии протокол является основанием для отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете и отчетности учреждения, которое прекращается.

Урегулирование расхождений

Согласно п. 4 разд. IV Положения № 879 расхождения между фактическим наличием активов и обязательств и данными бухгалтерского учета, выявленные во время инвентаризации, регулируются учреждениями в следующем порядке:

- 1) оприходуются с увеличением доходов будущих периодов (доходов спецфонда бюджетного учреждения) излишки основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг, денежных средств, их эквивалентов и прочих оборотных материальных ценностей;
- 2) списывается по распоряжению руководителя предприятия на расходы недостача запасов в пределах установленных норм естественной убыли, выявленная во время инвентаризации. Нормы естественной убыли могут применяться только в случае выявления фактических недостач и после взаимозачета недостач ценностей и излишков вследствие пересортицы. При отсутствии норм естественной убыли потеря рассматривается как недостача сверх нормы;
- 3) списываются с баланса и относятся на счет виновных лиц в размере, определенном согласно законодательству, недостача ценностей сверх нормы естественной убыли, а также потери от порчи ценностей, если виновные лица установлены;
- 4) зачисляются на забалансовый счет до момента установления виновных лиц или закрытия дела

согласно законодательству недостача ценностей сверх нормы естественной убыли, а также потери от порчи ценностей, в случае если виновные лица не установлены.

На сумму выявленных излишков в органы Госказначейства подается справка о поступлении в натуральной форме.

Оценка выявленных объектов проводится по справедливой стоимости. Привлечение для этого профессионального оценщика не предусмотрено законодательством. То есть, оценивая излишки материальных ценностей, комиссия по реорганизации должна исходить из того, сколько мог бы стоить аналогичный объект с учетом степени его износа и технического состояния на момент оприходования.

Результаты оценки оформляются актом оценки инвентаризационной комиссии учреждения по произвольной форме.

Вместе с тем для оценки земельных участков, зданий и сооружений (в т. ч. недостроенных), сложных приборов и оборудования, а также транспортных средств, выявленных в излишках во время инвентаризации, целесообразно обратиться к субъекту оценочной деятельности.

Определение размера убытков

Согласно п. 2 Порядка определения размера убытков от расхищения, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей, утвержденного постановлением КМУ от 22.01.96 г. № 116, размер убытков от недостачи определяется путем проведения независимой оценки согласно национальным стандартам. Если же был причинен имущественный ущерб государству, территориальной громаде или субъекту хозяйствования с государственной (коммунальной) долей в уставном (складочном) капитале, то нужно руководствоваться Методикой оценки имущества, утвержденной постановлением КМУ от 10.12.03 г. № 1891.

Итак, если для оценки выявленных во время инвентаризации излишков привлечение субъекта оценочной деятельности не обязательно, то для определения размера убытков от недостачи, порчи, расхищения имущества проведение независимой оценки предусмотрено законодательством. Оценка убытков проводится на день добровольного возмещения убытков или на день подачи иска в суд, если требование не удовлетворено в добровольном порядке (ч. 3 ст. 225 Хозяйственного кодекса).



Бюджетные учреждения обязаны на протяжении 5 дней после установления недостач и потерь, возникших вследствие злоупотреблений, передать правоохранительным органам соответствующие материалы, а на сумму недостач и потерь подать гражданский иск (п. 7 Положения № 879).

Бухгалтерский учет

Суммы недостач и краж денежных средств и материальных ценностей, а также суммы убытков, отнесенные на виновных лиц, и суммы задолженностей, которые подлежат удержанию в установленном порядке, учитываются на субсчете 2115 «Расчеты по возмещению причиненных убытков». Если виновные лица не установлены, то суммы невозмещенных недостач и потерь отражаются на субсчете 073 «Невозмещенные недостачи и потери от порчи ценностей распорядителей бюджетных средств».

Согласно п. 6.4 Типовой корреспонденции субсчетов бухгалтерского учета для отражения операций с активами, капиталом и обязательствами распорядителями бюджетных средств и государственными целевыми фондами, утвержденной приказом Минфина от 29.12.15 г. № 1219, списание сумм ДЗ после истечения срока исковой давности отражается по Дт субсчета 5512 «Накопленные финансовые результаты исполнения сметы». То есть на сумму такой задолженности уменьшается результат исполнения сметы предыдущих отчетных периодов. Списание КЗ, срок исковой давности которой истек, отражается по Кт субсчета 5512 «Накопленные финансовые результаты исполнения сметы» (п. 6.5 Типовой корреспонденции) – результат исполнения сметы предыдущих отчетных периодов увеличивается на сумму списанной кредиторской задолженности после истечения срока исковой давности.

Безнадежная ДЗ учитывается на забалансовом счете 071 «Списанная дебиторская задолженность

распорядителей бюджетных средств» на протяжении трех лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае измененный имущественного состояния неплатежеспособных дебиторов.

Рассмотрим на примере, как отражаются выявленные расхождения между данными бухучета и фактическим наличием активов, а также выявленные суммы просроченной задолженности, подлежащие списанию.

Пример

Отражение результатов инвентаризации в учете бюджетного учреждения, которое реорганизуется

При проведении инвентаризации бюджетного учреждения в связи с реорганизацией выявлены:

- излишек одного системного блока, списанного с баланса 2019 года в связи с истечением срока его эксплуатации, который на момент проверки продолжает использоваться. Ликвидационная стоимость системного блока установлена на уровне 950 грн;
- излишек строительных материалов (тротуарная плитка 1,5 м²) на сумму 300 грн;
- недостача двух галогеновых ламп в фару автомобиля на сумму 238 грн (запчасти). МОЛ (завгар) объяснила, что недостача возникла вследствие кражи ламп, и написала заявление об удержании суммы возмещения из ее зарплаты;
- недостача строительных материалов (цемент) на сумму 1 800 грн, виновное лицо не установлено;
- ДЗ, срок исковой давности которой истек, на сумму 15 400 грн;
- КЗ, срок исковой давности которой истек, на сумму 1 790 грн.

В бухучете госучреждения, которое реорганизуется, указанные операции отражаются так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	МО*	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
				Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6	7
1	Увеличена первоначальная стоимость системного блока, который продолжает использоваться, на сумму ликвидационной стоимости	17	Бухгалтерская справка	1014	5111	950
2	Отражен доход на сумму выявленных излишков строительных материалов	14		2313	7112	300
	Отражены кассовые расходы	4		2117	2313	300
	Оприходованы излишки 1,5 м ² тротуарной плитки		1513	2117	300	

* Мемориальный ордер.

1	2	3	4	5	6	7
3	Списана сумма недостачи двух галогеновых ламп в фару автомобиля	13	Бухгалтерская справка	8013	1515	238
	Вместе с тем проведена запись на сумму стоимости возмещения убытков, которая отнесена на счет виновного лица	4, 14		2115	7111	238
	Внесена наличность в кассу в счет возмещения убытков	1, 4		2211	2115	238
4	Списана недостача строительных материалов (цемент), относительно которой виновное лицо не установлено	13		8013	1513	1 800
	Вместе с тем стоимость недостачи отражена на забалансовом счете	16		073	–	1 800
5	Списана ДЗ, срок исковой давности которой истек	4		5512	2111	15 400
	Одновременно отражена ДЗ на забалансовом счете	16		071	–	15 400
	Списана ДЗ с забалансового счета			–	071	15 400
6	Списана сумма КЗ, срок исковой давности которой истек	6		6211	5512	1 790
7	В конце отчетного периода закрыт счет:	14		7111	5511	538
	– доходов		7112	5511	300	
	– расходов		5511	8013	2 038	

ВЫВОДЫ



Инвентаризация в бюджетном учреждении, которое реорганизуется, проводится комиссией по реорганизации, назначенной органом, утвердившим решение о прекращении бюджетного учреждения.

В случае прекращения юрлица обязательно проводится сплошная инвентаризация, которая должна охватывать все без исключения обязательства и активы бюджетного учреждения независимо от их местонахождения.

Наличие, состояние и оценка активов фиксируются в инвентаризационных описях. Наличие наличности, денежных документов, бланки документов строгой отчетности, финансовых инвестиций, сведения относительно ДЗ и КЗ, расходов и доходов будущих периодов отражаются в актах инвентаризации.

По результатам инвентаризации составляется протокол инвентаризационной комиссии, в котором отражаются выводы комиссии относительно выявленных расхождений и предложения по их урегулированию.

Утвержденный председателем комиссии протокол является основанием для отражения результатов инвентаризации в бухучете и отчетности учреждения, которое прекращается.



Передплатіть «БАЛАНС-БЮДЖЕТ» // будь-яким зручним для вас способом через редакцію в персонального менеджера:



(056) 370-44-25,
(044) 333-91-40;
(067) 544-07-31;



product@balance.ua

або за каталогом у будь-якому поштовому відділенні.

Передплатний індекс видання «БАЛАНС-БЮДЖЕТ» 23121 (укр.); 23120 (рос.).