УДК 657.2

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА, УЧИТЫВАЕМОГО НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ

С.М. Северина

УО «Полоцкий государственный университет»

В организации может находиться как принадлежащее ей имущество, так и имущество другого лица (физического или юридического). Причины его наличия различны: арендовано, получено для переработки, товар на комиссии или ответственном хранении и другие. Учет операции по приему, хранению, использованию и выбытию имущества, не принадлежащего организации, ведется на забалансовых счетах.

Забалансовый учет является составной частью бухгалтерского учета субъектов предпринимательской деятельности и отражает явления, которые в момент их возникновения не влияют на состояние баланса предприятия, но в дальнейшем могут оказывать воздействие на финансовые результаты. Отдельные организации не уделяют должного внимания забалансовым счетам, что, во-первых, приводит к ослаблению контрольных функций учета, во-вторых, это чревато, например, обращением взыскания при проверках на имущество, не учтенное на балансе, а также не являющееся собственностью организации и не учтенное за балансом. Из вышеизложенного следует, что на современном этапе развития организаций Республики Беларусь возрастает значимость забалансового учета и инвентаризации имущества, учитываемого на забалансовых счетах.

Статьей 12 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-XII (с изм. и доп.) установлено, что «для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств».

Основным документом, регламентирующим порядок проведения инвентаризации активов и обязательств и оформления ее результатов, являются Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Минфином РБ 05.12.1995 г. № 54. Согласно пункту 1.3 данного документа «инвентаризации подлежат все имущество предприятий (учреждений) независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие предприятиям (учреждениям), но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам». Таким образом, имущество собственника (передавшей стороны), находящееся в соответствии с условиями договора на ответственном хранении, переработке и так далее у другого лица (принявшей стороны), необходимо инвентаризировать на общих основаниях.

В соответствии с законодательством Республики Беларусь проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче активов государственного унитарного предприятия в аренду, их купле-продаже;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи активов;
- в случае возникновения непреодолимой силы, то есть чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств;

- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств предусмотрен лишь общий подход к проведению инвентаризации, учитываемого на забалансовых счетах. Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета инвентаризационных разниц в случае выявления отклонений фактических данных от учетных данным документом не предусмотрен.

Проведение инвентаризации имущества у передавшей стороны ограничивается ссылкой в инвентаризационных описях на первичные учетные документы, по которым имущество передано другому лицу. У принявшей стороны порядок проведения инвентаризации не принадлежащего ей имущества аналогичен порядку, установленному для имущества на балансовых счетах.

Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств устанавливаются следующие требования по проведению инвентаризации у передавшей стороны:

1) основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения предприятий (учреждений) (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия;

2) по незавершенному капитальному строительству в описях указывается наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т.п.;

3) инвентаризация товарно-материальных ценностей, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

4) описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других предприятий (учреждений) Описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других предприятий (учреждений);

5) товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других предприятий (учреждений) заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

6) в описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другому предприятию (учреждению), указываются наименование перерабатывающего предприятия (учреждения), наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

Таким образом, из требований Методических указаний № 54 однозначно не вытекает, что для подтверждения реальности остатков материального имущества передавшей стороны достаточно первичных учетных документов на передачу принявшей стороне.

В пункте 2.11 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств указано, что на имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи. Согласно пункту 4.1 на ценности, не принадлежащие предприятию (учреждению), но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Поскольку у принявшей стороны возникает обязательство по возврату имущества, инвентаризация должна проводиться аналогично сверке расчетов по обязательствам, но с указанием количества переданного материального имущества.

В соответствии со статьей 12 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия активов с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

- излишек активов в соответствии с решением руководителя организации приходуется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующая денежная сумма относится в коммерческой организации на финансовые результаты;

- недостача активов и (или) их порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации списывается в коммерческой организации на затраты по видам деятельности;

- недостача активов, произошедшая сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации покрывается за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи активов и (или) их порчи в соответствии с решением руководителя организации списываются в коммерческой организации на внереализационные расходы.

В данном случае, поскольку речь идет об имуществе, не принадлежащем принявшей стороне, при отражении у него недостач возникает сложность. Ведение учета на забалансовых счетах имеет определенные особенности, главной из которых является использование простой (униграфической) схемы записи. Суммы, отраженные на забалансовых счетах, как правило, в большинстве случаев носят условный характер и, как правило, соответствуют стоимости, указанной в договоре, приемо-сдаточных актах или иных сопроводительных документах.

В соответствии с условиями договора принявшая сторона несет ответственность за нарушение условий договора. Такая ответственность предполагает либо возмещение залоговой стоимости числящегося на забалансовых счетах имущества передавшей стороны или его стоимости по рыночным ценам, либо возврат такого же или аналогичного имущества.

Таким образом, суммы указанные в договоре или сопроводительных документах, учетная стоимость имущества на забалансовых счетах у принявшей стороны и реальная стоимость имущества могут отличаться. В таком случае с забалансового счета списывается учетная стоимость недостающего имущества, а по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с кредитом счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям» отражается сумма претензии по возникшей недостаче в соответствии с условиями договора. Кроме того, устанавливается виновное лицо в образовавшейся недостаче. Если виновное лицо не установлено, то сумма недостачи относится на внереализационные расходы принявшей стороны.