

Тереханов Илья Сергеевич

студент

Касимова Элина Рустамовна

студентка

Наконечная Татьяна Викторовна

канд. экон. наук, доцент

Уфимский филиал ФГБОУ ВО «Финансовый университет

при Правительстве Российской Федерации»

г. Уфа, Республика Башкортостан

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ И ОСОБЕННОСТИ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ КАТАЛИЗАТОРОВ

***Аннотация:** статья посвящена такой процедуре, как инвентаризация катализаторов. Авторами рассматривается понятие инвентаризации, порядок её проведения и виды проверок при данной процедуре.*

***Ключевые слова:** организация, финансы, имущество, бухгалтерский учет, обязательства, средства, учет, инвентаризация, запасы, документы, драгоценные металлы, актив, катализаторы.*

В соответствии со статьей 11 Федерального закона от 06. 12. 2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» активы и обязательства экономического субъекта подлежат инвентаризации. Активы – это хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. Обязательством является существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота (п. 7.2, 7.3 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобрена Методологическим со-

ветом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом ИПБ России 29. 12. 1997).

Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами (п. 3 ст. 11 Закона №402-ФЗ). Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений (п. 1 ст. 13 Федерального закона от 06. 12. 2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Осуществление инвентаризации активов и обязательств способствует формированию достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской от-

четности организации. Пункт 38 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99) (утв. Приказом Минфина России от 06.07.1999 №43) как раз и предусматривает необходимость подтверждения статей бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, результатами инвентаризации активов и обязательств.

На обязательность проведения инвентаризации перед составлением отчетности также указано в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год (приведены в приложении к письму Минфина России от 09.01.2013 №07–02–18/01). При этом указано, что инвентаризация обязательств должна проводиться по состоянию на 31 декабря включительно.

Под инвентаризацией понимается способ бухгалтерского учета, представляющий собой регламентную процедуру периодической проверки и документального подтверждения наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации, производимую для подтверждения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В ходе данной процедуры возможно:

- выявить излишки или недостачи имущества;
- установить фактическое состояние объектов;
- упорядочить имущественные отношения;
- оценить действительность отраженной в учете задолженности;
- выявить возможность снижения затрат;
- откорректировать учет.

Помимо основной задачи в ходе инвентаризации может осуществляться проверка соблюдения правил и условий хранения материально-вещественных активов, а также правил их содержания и эксплуатации.

Порядок ее осуществления и оформления результатов определен Методическими указаниями по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом Минфина России от 13.06.1995 №49) (далее – ука-

зания по инвентаризации). При этом для целей указаний по инвентаризации (п. 1.2):

– *под имуществом* организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы;

– под финансовыми обязательствами – кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

В учетную политику организации необходимо включить порядок проведения инвентаризации активов и обязательств (п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008), утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 №106н).

При этом именно учетная политика служит инструментом, который регулирует даты, по состоянию на которую проводятся инвентаризации по разным видам активов и обязательств.

В перечне подлежащих разработке федеральных стандартов в пункте 3 статьи 21 Закона №402-ФЗ, указан в том числе, стандарт, которым должны быть установлены требования к проведению инвентаризации активов и обязательств (подп. 4). К настоящему времени такой стандарт не разработан. В связи с чем организации сталкиваются с множеством вопросов как о порядке проведения инвентаризации, так и сроках ее проведения. Многие организации решают вопросы проведением внутренних организационно-технических мероприятий и разработкой собственных локальных нормативных документов, регламентирующих сроки и порядок подготовки, проведения инвентаризации, оформления и отражения в учете результатов инвентаризации.

Проведение проверки

При инвентаризации используется два вида проверок: натуральная (вещественная) и документальная. Натуральная проверка связана непосредственно с

наблюдением объектов инвентаризации, определением их количества путем подсчета, взвешивания, обмера. Ее используют при инвентаризации основных средств, материально-производственных запасов, наличных денежных средств, бланков строгой отчетности и т. д. При документальной проверке наличие объекта учета подтверждается непосредственно документам и применяется при инвентаризации оценочных резервов, финансовых обязательств, расходов будущих периодов и т. д.

Особенности инвентаризации катализаторов

Рекомендация Р-85/2017-КПР «Катализаторы, ядерное топливо, спецоснастка с длительным сроком использования» (принята на заседании КПР 09.06.2017) предлагает следующее решение:

1. Если объект удовлетворяет условиям признания основных средств, такой объект следует признавать в учете в составе основных средств.

2. Если объект удовлетворяет условиям признания запасов, такой объект следует признавать в учете в составе запасов.

3. В целях квалификации объектов в качестве основных средств следует руководствоваться следующими критериями:

- срок использования таких объектов выше операционного цикла или выше 12 месяцев;
- способ переноса свойств и, соответственно, стоимости объекта на стоимость готовой продукции (товаров, работ, услуг) в производственном процессе;
- существенность стоимости объекта.

При учете катализаторов также следует руководствоваться Рекомендацией Р-24/2012-КпР «Учет катализаторов».

Рекомендация Р-24/2012-КпР «Катализаторы» Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» дает следующие пояснения:

В производственном процессе ряда отраслей (нефтехимия, химическая промышленность, ядерная энергетика и др.) для инициации и протекания химической реакции создаются определенные условия в виде соответствующих тем-

ператур, давления, площади соприкосновения реагирующих масс, а также присутствия веществ, ускоряющих или замедляющих протекание химической реакции. Катализатор является веществом, ускоряющим реакцию, но не входящим в состав продуктов реакции. Катализатор реагирует с исходным веществом, получившееся промежуточное соединение подвергается превращениям и в конце расщепляется на продукт и катализатор. Затем катализатор снова реагирует с исходным веществом, и этот каталитический цикл многократно повторяется (до миллиона раз, что означает их использование на протяжении нескольких лет).

Значительной частью стоимости катализатора обычно является драгоценный металл или иное дорогостоящий химический реагент, при этом это вещество не потребляется со временем, но свойства всего катализатора меняются, его возможность по ускорению химической реакции со временем снижается.

Катализаторы учитываются в бухгалтерском учете как отдельный класс материальных внеоборотных активов применительно к правилам учета основных средств и (там, где это уместно) к правилам учета материально-производственных запасов

Катализатор в части драгоценного металла (иного дорогостоящего реагента) отражается в учете обособленно исходя из его фактической себестоимости по правилам, указанным в п.10 настоящего толкования. Если стоимость катализатора не потребляется в части драгоценного металла (если он не потребляется) не погашается.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности катализаторы представляются в составе внеоборотных активов отдельной статьёй (с учетом существенности). Применительно к требованиям раскрытия информации об основных средствах и материально-производственных запасах организации.

Таким образом, катализаторы – это особый вид имущественных активов, который в зависимости от сроков использования, списания и существенности стоимости для целей бухгалтерского учета отражается как объекты основных средств или материально-производственных запасов.

Рассмотрим более подробно инвентаризацию основных средств и материально-производственных запасов.

В соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 №49 (далее – Методические указания).

2.7. Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

3.1. До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

а) наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;

б) наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;

в) наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

3.2. При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

3.15. Товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

3.16. Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении.

При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

3.17. Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

По правилам п. 28 «Инструкции о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении», утв. Приказом Минфина России от 09.12.2016 №231н (далее – Инструкция) инвентаризация драгоценных металлов и драгоценных камней, содержащихся в покупных комплектующих деталях, изделиях, приборах, инструментах, оборудовании, вооружении и военной технике, находящихся в эксплуатации, а также размещенных в местах хранения (включая снятые с эксплуатации), проводится один раз в год (по состоянию на 1 января).

Пункт 36 Инструкции предусматривает следующий порядок:

Фактическое наличие драгоценных металлов, драгоценных камней при инвентаризации определяется путем обязательного взвешивания, подсчета, объема, отбора и анализа проб. Ценности предъявляются комиссии материально ответственным лицом.

Наличие драгоценных металлов и драгоценных камней, находящихся в составе оборудования, при невозможности в момент инвентаризации проверки в натуре устанавливается по учетным документам, технической документации или инвентаризационной комиссией на основании сведений о содержании драгоценных камней в аналогичной продукции или произведенных комиссией расчетов.

Данные о драгоценных металлах, содержащихся в сплавах, химических соединениях, находящихся во время инвентаризации в опломбированной специальной таре, предохраняющей их от порчи, устанавливаются и вносятся в инвентаризационную опись на основании первичных учетных документов, паспортов иной и технической документации, документов поставщика или данных входного контроля.

Из совокупности регулирующих актов можно сделать выводы:

1. Инвентаризация катализаторов перед составлением годовой отчетности проводится не ранее 1 октября; инвентаризация драгоценных металлов в составе катализаторов – по состоянию на 1 января.

2. При инвентаризации катализаторов комиссия должна провести осмотр объектов, проверить фактическое наличие путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания.

3. Драгоценные металлы, входящие в состав катализаторов, инвентаризируются по учетным документам, технической документации, на основании расчетов и анализов.

И здесь начинаются вопросы, каким образом соблюсти указанные правила:

1) на какую дату проводить инвентаризацию катализаторов и с какой частотой. Для основных средств, МПЗ и драгоценных металлов законодательно даны разные сроки и периодичность;

2) каким образом провести осмотр и пересчет катализаторов, находящихся на складах; катализаторов загруженных в реакторы/ установки и находящихся в эксплуатации. Очевидно, что останавливать технологический процесс и выгружать катализатор из установки для его осмотра в натуре и проведения взвешивания и анализов не целесообразно, а зачастую и невозможно. Так как для опасных производственных объектов существуют правила промышленной безопасности, при соблюдении которых производство возможно остановить. Но это отдельная и дорогостоящая тема.

Как вариант возможно решение по срокам проведения и оформления «документальной» инвентаризации, подлежащее отражению в учетной политике организации или ином локальном нормативном документе, регламентирующем вопросы бухгалтерского учета и отчетности.

Инвентаризации подлежат все виды катализаторов, используемые в технологических процессах производства (покупные, собственного производства), независимо от срока их службы и места их нахождения (на складах, в установках/реакторах), а также находящиеся на ответственном хранении, полученные для переработки.

Даты проведения инвентаризации:

- инвентаризацию катализаторов, не содержащих драгоценные металлы проводить ежегодно не ранее 1 октября. Конкретную дату установить в приказе о проведении инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской финансовой отчетности;

- инвентаризацию катализаторов, содержащих драгоценные металлы проводить 1 раз в год по состоянию на конец отчетного года независимо от их местонахождения (на складе или в аппаратах);

- инвентаризацию отработанных катализаторов в виде отходов, содержащих драгоценные металлы и находящихся на складе, проводится 1 раз в год по состоянию на конец отчетного года.

Инвентаризация новых катализаторов, находящихся на складах и в производственных помещениях, выполняется по каждому виду катализатора на осно-

вании фактических данных и информации первичных приходно-расходных документов (в том числе приходных ордеров, требований-накладных, накладных на отпуск материалов, карточек учета материалов, паспортов, формуляров, этикеток), подтверждающих наличие и технические характеристики катализаторов на дату проверки.

Данные о наличии катализаторов на складе и на катализаторы, не принадлежащие организации, но числящихся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, полученные для переработки) отражать в отдельных инвентаризационных описях.

Инвентаризацию катализаторов, загруженных в установки (реакторы), выполнять на основании документов, подтверждающих их тип, количество, дату загрузки. Инвентаризацию катализаторов в аппаратах проводить вне зависимости от того, находится установка (реактор) в эксплуатации или остановлен по каким-либо причинам.

Инвентаризацию отработанных катализаторов в виде отходов, содержащих драгоценные металлы и находящихся на складе, выполнять на основании документов, подтверждающих количество катализаторов и содержание в катализаторах драгоценных металлов.

Анализ и оформление результатов.

Анализ полученных данных включает:

- сопоставление данных инвентаризационных описей и актов инвентаризации с данными бухгалтерского учета;
- выявление расхождений, составление сличительных ведомостей и определение причин расхождения учетных и текущих оценок;
- подготовку предложений по отражению в бухгалтерском учете результатов инвентаризации.

Перечень и формы применяемых организацией документов по учету и инвентаризации катализаторов утвердить локальными нормативными документами, регламентирующими формы первичных документов.

За основу инвентаризационных документов можно взять типовые формы:

- инвентаризационной описи товарно-материальных запасов (ИНВ-3);
- инвентаризационные описи товарно-материальных запасов, принятых на ответственное хранение (ИНВ-5);
- сличительной ведомости результатов инвентаризации товарно-материальных запасов (ИНВ-19);
- акта инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них (ИНВ-8).

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке (п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета):

1) излишки имущества приходяются по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации (на увеличение доходов – у некоммерческой);

2) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм – на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации (увеличение расходов – у некоммерческой).

При порче запасов, которые в дальнейшем могут быть использованы в хозяйственной деятельности субъекта или проданы (с уценкой), они оцениваются по рыночным ценам с учетом их физического состояния (с уменьшением на сумму потерь от порчи).

Обнаруженные при инвентаризации расхождения фактических сведений с данными бухгалтерского учета отражаются в проекте акта инвентаризации. К нему должны прилагаться бухгалтерские справки с указанием возможных вариантов списания выявленных недостач – на хищения, порчу при хранении вследствие халатности виновных лиц и т. д.

В материалах, представленных руководству экономического субъекта для оформления списания недостач запасов и порчи сверх норм естественной убыли, должны содержаться документы, подтверждающие факты недостач (при необходимости – подтверждающие обращение в соответствующие органы и решения этих органов), а также заключение о факте порчи запасов, полученное от соответствующих служб субъекта.

Обобщение результатов инвентаризации производится на заседании комиссии. Итогом этого заседания является заключительный акт об инвентаризации, который представляется на рассмотрение руководителю экономического субъекта. В нем отражаются предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета.

Для оформления итоговых данных инвентаризации при применении унифицированных форм используется форма № ИНВ-26.

Неправильно заполненные документы или нарушения порядка проведения инвентаризации могут являться причиной признания ее результатов недействительными, например:

- отсутствие одного из членов комиссии при осуществлении инвентаризации;
- материально ответственное лицо не сдало перед началом инвентаризации все приходные и расходные документы, нет его расписки, данное лицо отсутствует на проверке;
- в описи имеются неоговоренные исправления или оставлены незаполненные строки;
- посторонние лица во время перерывов в инвентаризации имели допуск в помещения, где она проходила, а также к инвентаризационным описям.

Результаты инвентаризации утверждаются приказом руководителя экономического субъекта. В приказе при этом должно быть предписание по устранению выявленных в результате инвентаризации расхождений фактического наличия и учетных данных. Кроме того, в приказ могут быть включены иные

указания, направленные на улучшение деятельности компании, порядка хранения, использования и сохранности активов, улучшение учетных функций. На основании приказа вносятся соответствующие записи в регистры бухгалтерского учета. Результаты годовой инвентаризации отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год (п. 4 ст. 11 Закона №402-ФЗ).

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения. Они осуществляются с участием инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия помещения, где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок оформляются актом (форма №ИНВ-24) и регистрируются в журнале учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации (форма №ИНВ-25).

Материалы работы инвентаризационной комиссии по завершении инвентаризации передаются в бухгалтерию организации. Документы по инвентаризации активов и обязательств в соответствии с перечнем типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения (утв. Приказом Минкультуры России от 25.08.2010 №558) (поз. 427) хранятся:

- протоколы заседаний инвентаризационных комиссий – постоянно;
- инвентаризационные описи, акты, ведомости – пять лет.