

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Кескинов Н. Н. – студент

Кубанский государственный аграрный университет

В статье представлены схемы бухгалтерского учета операций по отражению недостачи, выявленной при инвентаризации основных средств. Рассматривается ситуация, когда в ходе инвентаризации обнаружена недостача не всего объекта, а лишь некоторых его комплектующих или частей.

В настоящее время нормативные акты по бухгалтерскому учету регулируют лишь общие положения и принципы ведения учета. Поэтому бухгалтер, сталкиваясь с нестандартной ситуацией, вынужден самостоятельно разрабатывать подходы, стараясь при этом не нарушать законодательство. Одним из таких моментов является инвентаризация объектов основных средств.

Рассмотрим следующую ситуацию. Организация приобретает какой-то актив, относящийся к основным средствам, состоящий из нескольких деталей, узлов, агрегатов. Спустя какое-то время после ввода в эксплуатацию обнаруживается пропажа (кража, хищение) одного или нескольких комплектующих. Отметим, не всего объекта, а лишь его части. Возникает вопрос: как отразить данную недостачу на счетах бухгалтерского учета? Бухгалтер не имеет права списать весь объект на недостачу, поскольку не хватает лишь части. Нормативно-правовые акты не раскрывают данный вопрос. Ниже приведена схема, которая, на наш взгляд, поможет прояснить возникшее положение вещей.

Чтобы не говорить об абстрактных вещах, в качестве примера возьмем легковой автомобиль, у которого спустя какое-то время после ввода в

эксплуатацию пропали колеса. Установить виновное лицо – это задача следователя. Задача бухгалтера – отразить недостачу.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено использование счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". В соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций "по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" приводятся по частично испорченным материальным ценностям – сумма определившихся потерь" [3]. Таким образом, дебетовать бухгалтер должен 94 счет. Перейдем к кредиту. Здесь возможны два варианта: если автомобиль приобретался в комплекте с автомобильными колесами, или если автомобиль приобретался с автомобильными колесами, которые в дальнейшем, в ходе эксплуатации, были заменены новыми.

В первом случае стоимость колес входит в первоначальную стоимость автомобиля. В соответствии с ПБУ 6/01 "инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы" [2],[6].

Таким образом, при оформлении акта (накладной) приемки-передачи основных средств в документе в графе "Наименование объекта" будет указано "Автомобиль", а в графе "Первоначальная стоимость" – сумма затрат на его приобретение в целом. В связи с этим бухгалтер не знает, на какую сумму пропала, так как не может выделить стоимость колес из общей стоимости автомобиля. Для этого можно сделать следующее: направить запрос в органы статистики и узнать, сколько стоили автомобильные колеса на момент приобретения машины, а можно взять стоимость аналогичного автомобиля на текущую дату, узнать стоимость колес на текущую дату, найти долю стоимости колес и полученную

пропорцию применить к ранее купленному объекту. При этом необходимо учитывать, какие автомобильные колеса были установлены на купленной машине, – изношенные или новые, так как цены будут отличаться. Подсчитав стоимость потери, мы не имеем права всю сумму списать на недостачи. Нужно посмотреть, какая часть первоначальной стоимости объекта была перенесена на затраты через амортизационные отчисления, и найти соответствующую долю в отношении выбывшего объекта. Поэтому бухгалтер сделает проводки, представленные в таблице 1. При этом целесообразно открывать к счету 01 "Основные средства" субсчет 1 – "Выбытие основных средств".

Таблица 1 – Отражение недостачи основных средств

Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета
Списана первоначальная стоимость автомобильных колес, установленная расчетным путем	01–1	01
Отражена сумма амортизации по колесам в соответствии с общей нормой амортизации по объекту	02	01–1
Списана остаточная стоимость пропавших колес	94	01–1

Счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" будет закрываться в зависимости от того, какое решение примет руководитель, или каковы будут результаты следствия [1].

Теперь перейдем ко второму из обозначенных вариантов: автомобильные колеса в ходе эксплуатации машины были заменены на новые.

Для начала необходимо определить, как отражается замена. Дело в том, что приобретение колес можно отразить двумя способами: как приобретение запасных материалов (счет 10), и как приобретение малоценных и быстроизнашивающихся объектов (счет 01).

В зависимости от того, как данный момент отражен в учетной политике организации, бухгалтер по-разному будет показывать недостачу. В

соответствии с ПБУ 6/01 под реконструкцией или модернизацией понимаются такие действия, в результате которых увеличиваются первоначально принятые показатели функционирования (срок полезного использования, качество применения и т.д.) [6].

Если брать такой вариант учета, при котором колеса значатся в качестве запасных материалов, то их замену мы будем рассматривать как текущий ремонт. Следовательно, такие затраты бухгалтер должен отнести в дебет счета учета затрат (выбор счета зависит от того, где числится автомобиль). Однако стоимость колес сразу списывается на затраты производства (если только не создан резерв на ремонт), поэтому отразить недостачу по кредиту счетов учета затрат в периодах, следующих за периодом замены, довольно сложно. Бухгалтеру придется рассчитать, какая часть стоимости колес отнесена на готовую продукцию, какая часть перешла в состав незавершенного производства.

В данном случае мы предлагаем отражать недостачу с использованием счета 98 "Доходы будущих периодов". Такой способ предусмотрен инструкцией по применению Плана счетов, когда недостача выявлена, но относится она к прошлым отчетным периодам [3]. На наш взгляд, данный вариант подходит для рассматриваемого случая. Ведь без колес машина не сможет выполнять свои функции, следовательно, мы теряем доходы в будущем, что и подтверждается проводкой.

Таблица 2 – Отражение недостачи доходов будущих периодов

Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета
Выявлена недостача	94	98
Недостача отнесена на виновное лицо	73, 76	94
По мере погашения задолженности бухгалтер отражает доход	50, 51 98	73, 76 91

Еще один вариант касается случая, когда колеса учитываются как основные средства в составе малоценных и быстроизнашивающихся

объектов. В том случае, если учетной политикой предприятия предусмотрено списание стоимости МБП через амортизационные отчисления, бухгалтер должен применить способ, описанный в первой таблице. Если же стоимость МБП списали в момент ввода в эксплуатацию, то лучше всего использовать вариант, представленный во второй таблице. Он вытекает из первого. Когда мы будем выявлять остаточную стоимость объекта, то окажется, что она равна 0. В соответствии с Планом счетов и Инструкцией по его применению разница между стоимостью недостающих ценностей и их рыночной ценой отражается по кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов".

Представленные схемы не противоречат действующему законодательству и укладываются в рамки принципов и требований бухгалтерского учета и хозяйственных операций.

Список литературы

1. Лытнева Н. А. Особенности инвентаризации основных средств // Консультант бухгалтера. – 2004. – №8.
2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 года №91н.
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденных приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 года №94н (в редакции изменений и дополнений, внесенных приказом Минфина РФ от 7 мая 2003 года №38н).
4. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 года №26н (в редакции изменений, внесенных приказом Минфина РФ от 18 мая 2002 года №45н).
5. Приказ Министерства Финансов Российской Федерации "Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" от 13 июня 1995 года №49.
6. Пронина Е. А. Комментарий к новым Методическим указаниям по учету основных средств // Бухгалтерский учет. – 2004. – №3.

7. Федеральный закон от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в редакции изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 23 июля 1998 года №123-ФЗ).