

2.5. УЧЕТ И КОНТРОЛЬ НАД ДВИЖЕНИЕМ МАЛОЦЕННОГО ИМУЩЕСТВА В РЕКРЕАЦИОННОЙ СФЕРЕ

Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор Сочинского государственного университета;

Прудникова И.В., главный специалист по аудиту ООО «Интер-аудит-инвест»

Практический опыт аудитора позволил сделать вывод о недостаточной эффективности системы внутреннего контроля организаций рекреационной сферы, в частности, санаториев, над движением малоценных основных средств. В этой связи авторы рассматривают вопросы необходимости усиления контроля над правильностью документального оформления операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию такого имущества; учета малоценного имущества на забалансовых счетах; организации и регулярного проведения инвентаризаций и проверок и другие вопросы.

ВВЕДЕНИЕ

Имущество санаторно-курортных организаций, пансионатов, гостиниц и других организаций рекреационной сферы наряду с основными средствами и материалами формируют особые активы, которые по своим признакам соответствуют основным средствам, но в силу специальных норм законодательства могут одновременно списываться на расходы и по этой причине не числятся на балансе организации.

Приобретенное санаторно-курортной организацией имущество учитывается в качестве основных средств, если одновременно выполняются условия, предусмотренные п. 4 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств» (приказ Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 30 марта 2001 г. №26н с изменениями и дополнениями) [4, п. 4] (табл. 1).

Таблица 1

УСЛОВИЯ, ПРИ ОДНОВРЕМЕННОМ ВЫПОЛНЕНИИ КОТОРЫХ АКТИВ ПРИНИМАЕТСЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ В КАЧЕСТВЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

| № | Условие принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве основного средства |
|---|---|
| 1 | Объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование |
| 2 | Объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев |
| 3 | Организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта |
| 4 | Объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем |

В частности, к основным средствам относятся:

- здания, сооружения;
- машины и оборудование;
- вычислительная техника;
- транспортные средства;
- инструмент;
- производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;
- многолетние насаждения;
- прочие соответствующие объекты.

Основной критерий, который отличает основные средства от материалов, - это срок использования в производстве (при предоставлении услуг, выполнении работ). Если он превышает 12 месяцев, то актив относится к основным средствам,

если нет – к материально-производственным запасам. Однако из данного правила есть исключения.

П. 5 ПБУ 6/01 предусматривает, что активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п. 4 Положения, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов: «Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п. 4 настоящего Положения, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением (абзац введен приказом Минфина РФ от 12 декабря 2005 г. №147н в ред. приказа Минфина РФ от 24 декабря 2010 г. №186н)» [4, п. 5].

Таким образом, данная норма ПБУ предоставляет право, а не обязанность учитывать относительно недорогое имущество как материалы и списывать его на расходы по мере передачи в эксплуатацию. Применение данного права организацией должно быть зафиксировано в учетной политике. Как правило, большинство организаций пользуются данной нормой законодательства, устанавливая при этом в своей учетной политике максимальный предел, до достижения которого активы, отвечающие критериям основного средства, учитываются в качестве материалов. С одной стороны, это несколько упрощает процедуру бухгалтерского учета, а с другой – ослабляет контроль над наличием и движением такого имущества, так как после передачи в эксплуатацию оно списывается с балансового учета и в финансовой (бухгалтерской) отчетности не отражается.

Необходимо отметить, что в отличие от бухгалтерского учета, налоговый учет не предоставляет налогоплательщикам права выбора в отношении порядка учета активов, которые могут быть учтены в составе материально-производственных запасов или в составе основных средств. Глава 25 Налогового кодекса РФ (НК РФ) предусматривает, что имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб. признается амортизируемым имуществом для целей налогообложения, стоимость которого погашается путем начисления амортизации: «Амортизируемым имуществом в целях настоящей главы признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.» [5, ст. 256, п. 1].

В соответствии со ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика на приобретение имущества, не являющегося амортизируемым имуществом [5, п. 1, пп. 3]. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Спецификой деятельности санаторно-курортных организаций обусловлен тот факт, что данные организации используют в своей деятельности широкий перечень предметов, срок службы которых превышает 12 месяцев, а их стоимость является незначительной и не превышает установленного в учетной политике лимита (как правило, 40 000 руб.). Например:

- предметы мебели и интерьера;
- посуда, столовые приборы;
- постельное белье;
- бытовая техника;
- теле-, аудио- и видеоаппаратура;
- медицинские приборы и др.

Данные предметы могут находиться в номерах, медицинских помещениях, комнатах отдыха и игровых, бытовых помещениях, подразделениях общественного питания и других местах эксплуатации. Зачастую в санаторно-курортных организациях остро встает вопрос об обеспечении сохранности «малоценных основных средств». Ситуация усложняется тем, что предметы, стоимость которых не превышает закрепленный в учетной политике лимит, одновременно списываются на расходы при их передаче в эксплуатацию. Сальдо по счету 10 «Материалы» не числится. Нередко это приводит к тому, что у руководства и материально-ответственных лиц отсутствует достоверная информация о номенклатуре и количестве имеющихся малоценных объектов по местам их хранения, применения или использования и в разрезе материально-ответственных лиц и др.

В ПБУ 6/01 указано, что в целях обеспечения сохранности таких объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль над их движением. При этом ПБУ 6/01 не содержит каких-либо конкретных процедур, направленных на выполнение данного требования. Система контроля должна быть разработана организацией самостоятельно с учетом требований действующего законодательства, специфики и масштабов деятельности, особенностей организационной структуры и других факторов. Разработанные меры должны быть закреплены в учетной политике для целей бухгалтерского учета, иных внутренних организационно-распорядительных документах и доведены до сведения материально-ответственных лиц и других сотрудников организации, обеспечивающих учет и контроль в соответствии с их должностными обязанностями.

Аудиторский опыт проверки эффективности действующей в организациях рекреационной сферы системы внутреннего контроля позволяет сделать вывод о необходимости его совершенствования.

По нашему мнению, обеспечить контроль над наличием и движением малоценного имущества поможет выполнение следующих нижеприведенных процедур.

1. Усиление контроля над правильностью документального оформления операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию имущества

Все операции по движению (поступление, перемещение, выбытие) малоценного имущества организации должны оформляться первичными учетными документами.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предметы стоимостью менее установленного в учетной политике лимита могут отражаться в учете в качестве материально-производственных запасов, поэтому документальное оформление операций по их движению должно осуществляться с применением следующих типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету материалов, утвержденных постановлением Государственного комитета РФ по статистике (Госкомстат РФ) от 30 октября 1997 г. №71а [3, п. 1.3] (табл. 2).

Указанным выше постановлением Госкомстата РФ были в свое время утверждены и формы первичной учетной документации по учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов [3, п. 1.4]. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов», утвержденным приказом Минфина РФ от 15 июня 1998 г. №25н (данное Положение утратило силу, начиная с бухгалтерской отчетности 2002 г.), к малоценным и быстроизнашивающимся предметам относилась часть материально-производственных запасов организации, использовавшаяся в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обыч-

ного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, либо имевшая стоимость на дату приобретения ниже лимита, утвержденного организацией в пределах не более 100-кратного минимальных размеров оплаты труда, установленных законодательством Российской Федерации. Как видно из указанной формулировки малоценные и быстроизнашивающиеся предметы по своему характеру были близки к современному понятию, применяемому к малоценному имуществу со сроком полезного использования, превышающим 12 месяцев.

Таблица 2

ТИПОВЫЕ УНИФИЦИРОВАННЫЕ ФОРМЫ ПЕРВИЧНОЙ УЧЕТНОЙ ДОКУМЕНТАЦИИ ПО УЧЕТУ МАТЕРИАЛОВ

| Наименование формы | Назначение |
|--|--|
| Приходный ордер (ф. №М-4) | Применяется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки |
| Лимитно-заборная карта (ф. №М-8) | Применяется при наличии лимитов отпуска материалов для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, а также для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска материалов на производственные нужды и является оправдательным документом для списания материальных ценностей со склада |
| Требование-накладная (ф. №М-11) | Применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами |
| Накладная на отпуск материалов на сторону (ф. №М-15) | Применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям, на основании договоров и других документов |
| Карточка учета материалов (ф. №М-17) | Применяется для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду и размеру |

В настоящее время такая категория, как «малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», не применяется, но соответствующие формы первичной учетной документации являются действующими и могут, на наш взгляд, применяться для учета предметов со сроком службы, превышающим 12 месяцев, и стоимостью в пределах установленного лимита (табл. 3).

Таблица 3

ФОРМЫ ПЕРВИЧНОЙ УЧЕТНОЙ ДОКУМЕНТАЦИИ ПО УЧЕТУ МАЛОЦЕННЫХ И БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИХСЯ ПРЕДМЕТОВ

| Наименование формы | Назначение |
|--|--|
| Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (ф. №МБ-2) | Применяется для учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов, выданных под расписку работнику для длительного пользования |
| Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов (ф. №МБ-4) | Применяется для оформления поломки и утери малоценных и быстроизнашивающихся предметов |
| Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов (ф. №МБ-8) | Применяется для оформления списания изношенных и непригодных для дальнейшего использования малоценных и быстроизнашивающихся предметов |

Кроме того, организация может самостоятельно разработать и утвердить в учетной политике дополнительные формы первичных учетных документов, предназначенные для оформления хозяйственных операций, по кото-

рым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов. Это особенно актуально для ведения аналитического учета «малоценки» в местах ее использования. С этой целью материально-ответственными лицами могут вестись специальные ведомости, книги учета движения имущества, карточки либо реестры. В данных документах должна содержаться информация об объекте учета (наименование, характеристики), дате его передачи в эксплуатацию, месте нахождения, материально-ответственном лице, получившем объект и обязанном обеспечить его сохранность и др. Целесообразно также указывать в регистрах аналитического учета срок полезного использования объекта для контроля за его выбытием. Сам факт того, что объекты должны отвечать признакам основных средств, свидетельствует о необходимости определения такого срока. На наш взгляд, соответствующий порядок должен быть проработан в учетной политике. При установлении срока можно руководствоваться документацией, имеющейся на объекты. Например, в качестве ориентира минимального срока использования можно принять гарантийный срок, установленный производителем.

В указанных выше регистрах аналитического учета должна отражаться и информация о движении объекта (его внутреннем перемещении) и его выбытии (в результате списания за непригодностью, хищения, продажи и др.).

Разработанная организацией самостоятельно форма первичного учетного документа должна в любом случае содержать все обязательные реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ. В первичные учетные документы могут быть включены дополнительные реквизиты в зависимости от характера операции, требований соответствующих нормативных актов и методических указаний по бухгалтерскому учету, а также технологии обработки учетной информации. Кроме того, необходимо учесть и тот факт, что с 1 января 2013 г. вступает в действие Закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ, предусматривающий широкие полномочия организаций по применению самостоятельно разработанных первичных учетных документов [2, ст. 9].

Первичные учетные документы должны быть надлежащим образом оформлены, с заполнением всех необходимых реквизитов, и иметь соответствующие подписи.

Организация может составить отдельный список наименований и установить особые правила оформления первичных учетных документов на выдачу со склада малоценного имущества. Перечень такого имущества и особые правила оформления первичных учетных документов на его выдачу и порядок контроля за его использованием устанавливаются руководителем организации по представлению главного бухгалтера.

Целесообразно также определить:

- перечень должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со складов материальных ценностей, а также выдавать разрешения (пропуска) на вывоз их со складов и иных мест хранения организации;
- список лиц, имеющих право подписи первичных документов, утвержденный руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером (в списке указываются должность, фамилия, имя, отчество и уровень компетенции (тип или виды операций, по которым данное должностное лицо имеет право принятия решений)).

2. Учет малоценного имущества на забалансовых счетах

В бухгалтерском учете имущество, предназначенное для длительного использования, стоимость которого не превышает установленный лимит, отражается при его приобретении на счете 10 «Материалы» (как правило, на субсчете 10.9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»). Применение для этого счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 01 «Основные средства» является методологически неверным.

При передаче такого имущества в эксплуатацию непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг) или для управленческих нужд его стоимость списывается со счета 10 «Материалы» в дебет счетов учета затрат. При этом в требовании-накладной указывается назначение материала, наименование затрат.

Отпускать материалы в подразделения допускается и без отражения назначения. Но в этом случае их отпуск учитывается как внутреннее перемещение, а сами материалы считаются находящимися в подотчете у получившего их подразделения.

Несмотря на то, что в соответствии с ПБУ 6/01 недорогое имущество, отвечающее признакам основного средства, учитывается в составе материально-производственных запасов, срок его использования не меняется и составляет по-прежнему более 12 месяцев. Это ключевое отличие таких объектов от материалов. Обычные материалы после их передачи в производство полностью используются в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) в течение одного производственного цикла и их единовременное списание на расходы соответствует экономическому содержанию хозяйственной операции. Малоценное имущество приносит организации экономические выгоды в течение длительного времени. Оно продолжает эксплуатироваться и после списания со счета 10 «Материалы». В связи с этим является целесообразным ведение забалансового учета таких материальных ценностей.

Ведение забалансового учета недорогих активов, стоимость которых списана при передаче их в эксплуатацию, законодательством в области бухгалтерского учета не предусмотрено. Специального забалансового счета для этих целей в Плане счетов бухгалтерского учета (приказ Минфина РФ от 31 декабря 2000 г. №94н) также нет. Однако при необходимости организации могут открывать дополнительные забалансовые счета. Новому счету можно присвоить любой свободный номер и закрепить в учетной политике порядок его использования и отражения на нем тех или иных операций.

Нормативными актами в области бухгалтерского учета предусмотрена возможность ведения забалансового учета только таких активов, как специальная оснастка, приспособления и инструмент, стоимость которых полностью списана в момент передачи их в производство или эксплуатацию. Об этом говорится в п. 23 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Минфина РФ от 26 декабря 2002 г. №135н). Аналогичный порядок, на наш взгляд, может быть применен и в отношении другого имущества, срок полезного использования которого превышает 12 месяцев, а стоимость списана при передаче его в эксплуатацию.

Забалансовый учет можно вести по наименованиям или инвентарным номерам объектов либо по группам однородных объектов. Данные учета должны содержать информацию о материально ответственном лице и месте эксплуатации имущества.

Данные забалансового учета позволяют при проведении инвентаризации имущества получить информацию о номенклатуре, количестве и стоимости имущества, списанного с баланса организации и находящегося в эксплуатации, в разрезе материально-ответственных лиц и мест хранения.

Списание «малоценки» с дебета соответствующего забалансового счета должно производиться только при выбытии имущества в результате его списания за непригодностью к дальнейшей эксплуатации, хищения, реализации на сторону и т.п. Основанием для списания служат соответствующие первичные учетные документы (акт на списание, накладная на отпуск материалов на сторону и др.).

3. Регулярное проведение инвентаризаций и проверок

В соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка [1, ст. 12].

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества, проверяемого при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно (например, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности или при смене материально ответственных лиц).

Порядок проведения инвентаризации и оформления ее результатов установлен приказом Минфина РФ «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13 июня 1995 г. №49.

Основными целями инвентаризации имущества являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета [7, п. 1.4].

Зачастую имеет место формальный подход к проведению инвентаризаций, при котором первичными для контролеров являются именно данные бухгалтерского учета, а не фактическое наличие имущества. При проведении инвентаризации необходимо отталкиваться именно от фактического наличия тех или иных активов. И именно фактические данные должны сверяться с данными бухгалтерского учета. Это позволит выявить неучтенные или неправильно учтенные объекты.

Для проведения инвентаризации в организации должна быть создана постоянно действующая инвентаризационная комиссия, а при большем объеме работ могут создаваться рабочие инвентаризационные комиссии. Персональный состав инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Важно помнить о том, что в соответствии с п. 2.3 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. №49) отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации

служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку наличия имущества в установленные сроки [7, п. 2.7].

Проверка фактического наличия имущества должна производиться при обязательном участии материально ответственных лиц. Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Методическими указаниями предусмотрена возможность проведения контрольных проверок правильности проведения инвентаризации. Однако практика показывает, что организации крайне редко исполняют данную контрольную процедуру. Как следствие ухудшается качество проведения инвентаризаций, которые сводятся по своей сути к проставлению «галочек» в заранее отпечатанных на компьютере инвентаризационных ведомостях. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций должны оформляться актом и регистрироваться в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций [7, прил. 3, 4].

В качестве дополнительной меры, направленной на усиление текущего контроля за наличием и сохранностью имущества, а также с целью оперативного выявления возможных расхождений между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием, в межинвентаризационный период могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей по их отдельным наименованиям и (или) группам в местах хранения и эксплуатации. Особенно это актуально для организаций с большой номенклатурой материальных ценностей. Порядок проведения таких инвентаризаций, в том числе определение конкретных наименований, видов, групп запасов, подлежащих проверке, сроки проведения инвентаризаций и т.п., должны устанавливаться руководителем организации, а также руководителями подразделений организации по поручению руководителя организации.

По нашему мнению, организациям целесообразно привлекать к внезапным проверкам сторонних специалистов аудиторских или консалтинговых фирм. По стандартам аудиторской деятельности специалисты аудиторской организации, проводящей проверку финансовой отчетности, могут наблюдать за проведением инвентаризации аудируемым субъектом, что не заменяет процедуры внеплановых инвентаризаций. К сожалению, как свидетельствует статистическая информация, собранная авторами, менее пяти процентов в выручке аудиторских и консалтинговых компаний Краснодарского края занимают услуги по организации, участию и проведению инвентаризации по соответствующим договорам.

В соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета должны отражаться на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- излишек имущества приходуется, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;
- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения 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 организации [1, ст. 12].

Именно анализ результатов проводимых в организации инвентаризаций позволяет зачастую сделать выводы о качестве их проведения. Организации, в которых по результатам инвентаризации на протяжении длительного периода времени не выявляются недостачи или излишки, встречаются довольно часто. И, как правило, это свидетельствует о формальном подходе к проведению инвентаризаций, низком качестве их проведения и недостаточном контроле со стороны руководства.

В действующем законодательстве нет специальных указаний в отношении инвентаризации активов, уже списанных с балансовых счетов, но фактически используемых при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг). Однако при проведении инвентаризации комиссия должна иметь информацию и об активах, учитываемых на балансе, и об объектах с длительным сроком использования, стоимость которых уже отнесена на затратные счета. Это как минимум позволит не считать названные объекты излишками, выявленными при инвентаризации. Основная же цель – сверить фактическое наличие малоценных объектов с данными, отраженными в специальных регистрах их учета (ведомостях, реестрах, карточках учета). Если будут выявлены расхождения, организация вправе принять меры к виновным лицам (например, взыскать ущерб с материально ответственных лиц).

Как и при инвентаризации основных средств, до начала инвентаризации «малоценки» стоимостью в пределах утвержденного лимита рекомендуется проверить:

- наличие и состояние карточек их учета (по ф. №М-17 или иной утвержденной учетной политике форме), журналов, ведомостей, реестров или других регистров аналитического учета;
- наличие и состояние технических паспортов и другой технической документации (при ее необходимости).

Малоценное имущество, находящееся в эксплуатации, должно инвентаризироваться по местам его нахождения и материально ответственным лицам, на хранении у которых оно находится.

При инвентаризации необходимо произвести осмотр объектов, занести в опись их полное наименование, назначение, основные технические или эксплуатационные показатели (при наличии таковых).

При выявлении объектов, не принятых на забалансовый учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен.

На «малоценку», не пригодную к эксплуатации и не подлежащую восстановлению, инвентаризационная комиссия должна составить отдельную опись с указанием даты ее передачи в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

Санаторно-курортные организации определяют свою потребность в тех или иных видах товарно-материальных ценностей самостоятельно. В то же время подтверждением обоснованности приобретения предметов обихода и списания их в эксплуатацию (в том числе посуды, постельного белья и полотенец, электробытовых приборов, предметов мебели и прочего имущества) могут служить данные проведенной инвентаризации, в частности, отражение в инвентаризационных ведомостях информации об утрате объектами инвентаризации своих потребительских качеств, случаях хищений, порчи материальных ценностей и т.д.

Инвентаризация является довольно сложным и трудоемким процессом. С целью оперативного контроля за наличием и сохранностью имущества организации следует наладить механизм инспектирования «малоценки» в разрезе мест ее нахождения и лиц, ответственных за ее эксплуатацию, проведения внезапных проверок. В санаторно-курортных организациях существенно облегчит процедуру проверки ведение аналитики по комплектации каждого номера, кабинета специального питания. В частности, перечень имущества, находящийся в номере, позволит при выезде гостя оперативно проверить его наличие и состояние.

4. Контроль за соблюдением установленных сроков службы имущества

В соответствии с п. 99 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. №119н) отпуск материалов со складов (кладовых) организации на производство (участкам, бригадам, на рабочие места), как правило, должен осуществляться на основе предварительно установленных лимитов. Лимиты на отпуск материалов устанавливаются на основе разработанных соответствующими службами организации норм расхода материалов, производственных программ подразделений организации и т.д. [6, п. 99].

Как уже отмечалось ранее, списанное с баланса при передаче в эксплуатацию малоценное имущество является по своему экономическому содержанию больше основными средствами, чем материалами. И контроль за его списанием на себестоимость реализуемых услуг должен производиться, скорее исходя из установленного срока службы, чем из каких-либо норм расходования и лимитов.

Порядок установления срока полезного использования малоценного имущества должен быть утвержден учетной политикой организации. Как уже отмечалось ранее, при этом можно руководствоваться технической документацией, имеющейся на объекты, установленным производителем гарантийным сроком. В качестве ориентира могут служить и нормы амортизационных отчислений, установленные законодательством для основных средств.

Установленный срок службы должен быть в обязательном порядке зафиксирован в регистрах аналитического учета имущества (карточках, книгах, реестрах и т.п.). Это позволит материально-ответственным лицам осуществлять оперативно осуществлять контроль за его соблюдением.

В случае, если замена «малоценки» будет производиться чаще, чем это предусмотрено исходя из установленного срока службы, необходимо установить причины

этого явления. При списании имущества и его замене на новое в результате кражи должны быть установлены виновные лица, получены соответствующие объяснения, составлены акты, произведено взыскание убытков в установленном законодательством порядке. Факт замены имущества на новое в результате его непригодности к дальнейшей эксплуатации также должен быть заактирован с указанием в акте причин списания (утрата товарного вида, физический или моральный износ, поломка и т.п.). Рекомендуется получить также заключение соответствующей технической службы, сервисной мастерской о характере и причине поломки (если речь идет о каком-либо виде техники).

Обращаем ваше внимание, что подготовка необходимой информации для принятия руководством организации решения о списании имущества должна осуществляться специальной комиссией с участием материально ответственных лиц.

Комиссией осуществляются следующие функции:

- непосредственный осмотр имущества;
- установление причин непригодности к его использованию материалов (нарушение условий, вследствие порчи, пожара, стихийных бедствий и т.д.);
- выявление лиц, по вине которых материальные ценности оказались непригодны к использованию или ограничены в использовании по прямому назначению;
- составление акта на списание материальных ценностей (акт составляется по каждому подразделению организации по материально ответственным лицам);
- представление акта на утверждение руководителю организации или уполномоченному им лицу;
- определение стоимости отходов (утиля, лома и т.п.);
- осуществление контроля за утилизацией непригодных к дальнейшему использованию материальных ценностей.

В акте на списание рекомендуется указать следующую информацию:

- наименование списываемых материальных ценностей, их отличительные признаки и характеристики;
- количество;
- стоимость;
- установленный срок службы;
- дата (месяц, год) передачи в эксплуатацию;
- причина списания;
- информация о взыскании материального ущерба с виновных лиц.

Акт утверждается руководителем организации или лицом, им уполномоченным.

Приобретение нового имущества также должно осуществляться исходя из потребности, рассчитанной с учетом сроков службы «малоценки». Это позволит более рационально использовать финансовые ресурсы, не создавать ненужных запасов иммобилизацией оборотных средств.

Важным является и тот факт, что надлежащий контроль над сроками службы позволяет сокращать расходы и более рационально планировать себестоимость человеко-дня и прочих услуг.

5. Составление материально-ответственными лицами отчетов о движении имущества

С целью контроля над сохранностью материальных ценностей в организации должен быть определен круг лиц, ответственных за приемку и передачу в эксплуатацию малоценного имущества (заведующих складами, кладовщиками и др.), за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохран-

ность вверенных им материальных ценностей. С этими лицами в установленном порядке должны быть заключены письменные договоры о материальной ответственности. Увольнение и перемещение материально ответственных лиц должно производиться по согласованию с главным бухгалтером организации.

Материально-ответственным лицам необходимо ежемесячно в установленные графиком документооборота сроки сдавать в бухгалтерию Отчеты о наличии и движении материальных ценностей, списанных с баланса и находящихся в эксплуатации. К отчету необходимо прикладывать соответствующие первичные учетные документы (накладные на внутренне перемещение, требования-накладные, акты на списание и т.д.).

6. Функции бухгалтерской службы

Бухгалтерская служба организации обязана:

- проверять поступившие от подразделений организации материальные отчеты и документы;
- производить сверку отчетов подразделений организации с данными складского учета организации, а также с данными бухгалтерской службы, при выявлении расхождений производятся соответствующие исправления;
- определять совместно с другими заинтересованными службами (отделами) организации отклонения фактического срока службы имущества от установленных норм;
- регулярно контролировать правильность ведения учета материальных ценностей на складах и в других подразделениях.

Таким образом, организациям рекреационной сферы, в том числе санаторно-курортные организации, в целях повышения эффективности системы внутреннего контроля целесообразно на должном уровне организовать учет движения малоценных основных средств и обеспечить надлежащий контроль.

Кисилевич Татьяна Ивановна

Прудникова Ирина Викторовна

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве [Электронный ресурс] : постановление Госуд. комитета РФ по статистике от 30 окт. 1997 г. №71а. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Учет основных средств [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету : ПБУ 6/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 28 дек. 2001 г. №119н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 13 июня 1995 г. №49. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Кисилевич Т.И. Прочие аудиторские услуги: к вопросу документального оформления и экономической обоснованности расходов [Текст] / Т.И. Кисилевич // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – №5.
9. Кисилевич Т.И. К вопросу об аудите документального подтверждения списания материалов [Текст] / Кисилевич Т.И. ; Поволжский госуд. ун-т сервиса. – 2009.

Ключевые слова

Основные средства; стоимость в пределах лимита; малоценное имущество; первичные учетные документы; документальное оформление.

РЕЦЕНЗИЯ

Проблема. Экономические науки: авторы поднимают вопросы необходимости усиления внутреннего контроля организациями рекреационной сферы над учетом движения малоценных основных средств.

Класс статьи. Статья носит научно-практический характер.

Научная новизна. Авторы на основе практического опыта аудиторских проверок делают вывод о неэффективной системе контроля движения малоценных основных средств и рассматривают возможность участия в организации и проведении внезапных инвентаризаций специалистами аудиторских и консалтинговых фирм. Усиление контроля авторы рассматривают как способ снижения расходов организации.

Оценка достоверности представленных результатов. Авторы рассматривают вопросы экономического контроля путем анализа действующей нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету и налогообложению.

Практическая значимость. Предложения, сформулированные авторами, могут применяться экономическими службами при составлении учетной политики организации, разработке должностных обязанностей бухгалтеров, локальных документов для проведения инвентаризаций и т.д.

Стиль изложения хороший, не требует правки.

Общее заключение. Статья актуальна, обладает научной и практической новизной, рекомендуется для печати.

Левченко Т.П., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Сочинский государственный университет».