

УДК 657.1

Е. В. Мишанова

ФГКОУ ВО «Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний (Академия ФСИН России)», Рязань, e-mail: mev-r@yandex.ru

Г. В. Калинина

ФГКОУ ВО «Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний (Академия ФСИН России)», Рязань, e-mail: gvkalinina@mail.ru

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Ключевые слова: объекты основных средств, инвентарный объект, срок полезного использования, объект основных средств, состоящий из комплектующих.

В статье по направлению 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика рассматриваются проблемные вопросы бухгалтерского учета основных средств. Раскрыто понятие объекта основных средств через призму нормативно-правовой базы. Отражены особенности объекта основных средств, состоящего из комплектующих. Определена возможность дробления имущества (основного средства) на отдельные объекты, в зависимости от срока полезного использования, и их обособления в учете в качестве основного средства и материалов. Отражены положения учетной политики организации в части учета основных средств. Рассмотрен пример организации учета компьютерной техники в качестве отдельного единого инвентарного объекта и совокупности самостоятельных объектов основных средств. Представлена пошаговая последовательность ведения бухгалтерского учета в программе «1С: Предприятие», с формированием первичных документов, отражением корреспонденций.

E. V. Mishanova

FSOU VO «Academy of law and management of the Federal penitentiary service (Academy of the FPIS of Russia)», Ryazan, e-mail: mev-r@yandex.ru

G. V. Kalinina

FSOU VO «Academy of law and management of the Federal penitentiary service (Academy of the FPIS of Russia)», Ryazan, e-mail: gvkalinina@mail.ru

PROBLEMATIC ISSUES OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS

Keywords: property, plant and equipment, inventory item, the useful life of property, plant and equipment, consisting of accessories.

In the article in the direction 08.00.12 Accounting, statistics the problematic issues of accounting of fixed assets are considered. The concept of the object of fixed assets through the prism of the legal framework. Features of the object of fixed assets consisting of components are reflected possibility of crushing of property (fixed asset) on separate objects, depending on useful life, and their isolation in the account as the fixed asset and materials is Defined. Provisions of the accounting policy of the organization regarding the accounting of fixed assets are reflected. An example of the organization of accounting of computer equipment as a separate single inventory object and a set of independent objects of fixed assets is considered. The step-by-step sequence of accounting in the program «1С: Enterprise» is presented, with the formation of primary documents, reflection of correspondence.

Введение

Ведение бухгалтерского учета в организации определяется совокупностью способов, предусмотренных методологией учета, нормативной базой, и закрепленных учетной политикой. Одним из наиболее значимых разделов учетной политики являются положения по учету основных средств. В соответствии с Федеральным законом «О бух-

галтерском учете» формирование учетной политики организация осуществляет самостоятельно. Отнесение имущества в бухгалтерском учете к основным средствам оказывает влияние на размер налога на прибыль и налога на имущество. Поэтому учетная политика организации должна содержать положения по отнесению имущества в состав основных средств.

Цель исследования

Определение подходов к организации учета объектов основных средств, состоящих из комплектующих.

Материал и методы исследования

Основные средства производственного назначения, являющиеся сложными объектами, состоящими из отдельных частей.

Результаты исследования и их обсуждение

Имущество организации может быть идентифицировано как основные средства в случае, если оно соответствует требованиям, определенным ПБУ 6/01 «Учет основных средств»:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

- объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем. [1]

В организации учет основных средств ведется в разрезе инвентарных объектов, требования к которым сформированы в ПБУ 6/01 «Учет основных средств»:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;

- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;

- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

В бухгалтерском учете особое внимание заслуживают объекты основных средств, состоящие из нескольких частей, каждая из которых имеет свой срок полезного использования. Сроки полез-

ного использования каждой отдельных частей объекта основных средств может различаться. В случае незначительного различия – объекту может быть присвоен один инвентарный номер, в случае существенного различия сроков полезного использования – каждая часть в бухгалтерском учете может быть идентифицирована как самостоятельный инвентарный объект. Следовательно, в учетной политике организации должен быть закреплён уровень существенности различия сроков использования различных частей объектов основных средств.

Срок полезного использования каждого объекта основных средств при поступлении определяется организацией самостоятельно на основании 25 главы НК РФ [2] и Классификатора основных средств, включаемых в амортизационные группы [3]. Общие правила определения срока полезного использования объекта основных средств установлены пунктом 59 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [4], которые распространяются как на новые объекты, так и на используемые ранее в других организациях. Определение срока полезного использования основных средств производится исходя из:

- ожидаемого срока использования в организации этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен); естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Классификатор основных средств выделяет 10 амортизационных групп. Однако бывают случаи, когда основное средство не отражено в Классификации, в этом случае срок полезного использования имущества определяется в соответствии с технической документацией или рекомендациями производителя.

Таким образом, при приобретении объекта основных средств, состоящих из различных частей, срок службы которых имеет существенные различия, каждый из них может быть идентифи-

цирован в качестве отдельного объекта основных средств (при стоимости свыше 40 000 руб.) или отнесен в состав материально-производственных запасов (при стоимости, не превышающей 40 000 руб.).

Дробление имущества на отдельные объекты, способствует обособлению в учете активов с небольшим сроком полезного использования. Их стоимость списывается на затраты в момент списания в эксплуатацию. В случае поломки такого актива оно может быть легко заменено.

Следовательно, если один объект основных средств состоит из нескольких частей, которые имеют существенно различающийся срок полезного использования, то организация имеет право каждую такую часть учитывать, как самостоятельный объект. Особое внимание следует уделить стоимости каждой отдельной части: если стоимость отдельной части превышает 40 000 руб., то она учитывается в составе основных средств, если стоимость отдельных частей составляет менее 40 000 руб., то она может быть списана на затраты единовременно при введении объекта в эксплуатацию, так как они являются материально-производственными запасами и в случае поломки данной части достаточно ее заменить.

В этом случае руководству необходимо обратить внимание на два момента:

1. сохранность основных средств, учитываемых в материально-производственных запасах, как неудовлетворяющих стоимостному критерию, и переданных в эксплуатацию, обеспечивается путем их отражение на забалансовых счетах;

2. обоснование раздельного учета объектов сложного основного средства, должно осуществляться, основываясь на технической документации на имущество и профессиональном суждении, так как выбранный вариант учета способствует снижению базы по налогу на имущество.

Принятие сложного объекта основных средств в качестве отдельного объекта также имеет свои подводные камни. Например, имущество поименовано как отдельный объект с определенным сроком полезного использования. Сле-

довательно, оно может быть учтено как самостоятельный объект амортизируемого имущества, основываясь на единой целостности всех его частей. Следовательно, при поломках замена отдельных частей сложного объекта основных средств будет рассматриваться в бухгалтерском учете как ремонт.

Таким образом, в соответствии с законодательством сложный объект основных средств может быть принят к бухгалтерскому учету как отдельный объект, так как представляет собой целостную систему всех частей или как несколько объектов, так как каждый отдельный объект имеет разный срок полезного использования. Выбор в пользу одного или другого способа делает организация самостоятельно, основываясь на специфике деятельности организации, виде имущества, технической документации на него и профессиональном суждении. При этом в учетной политике организации необходимо прописать инвентарный объект, сроки полезного использования объектов основных средств, порядок принятия к учету, лимит отнесения актива в основным средствам или материально-производственным запасам.

В практике работы с основными средствами довольно часто встречаются случаи, когда основные средства комплектуются из нескольких составляющих, зачастую даже приобретенных у разных поставщиков и в разное время. Наиболее часто встречающийся в организациях случай – принятие к учету компьютера. Под компьютером понимается набор комплектующих: монитор, системный блок, клавиатура, мышь. В бухгалтерском учете компьютерной техники может быть предусмотрено 2 варианта:

1. в состав объектов основных средств включаются системный блок и монитор; в состав материальных запасов входят клавиатура, мышь.

2. компьютер является самостоятельным инвентарным объектом, в котором монитор, системный блок, клавиатура, мышь являются запасными (составными) частями.

При организации бухгалтерского учета любым их вариантов будут свои достоинства и недостатки. Например, специалисты Минфина России считают, что компьютер должен в учете

отражаться как единый инвентарный объект из-за того, что каждая комплектующая его часть не сможет работать по отдельности и при этом выполнять свои функции [5].

При этом суды отмечают, что комплектующие части компьютера могут быть приобретены в разное время, разное количество, а также использованы для монтажа компьютера различной комплектации, при этом могут достаточно просто заменяться и перемещаться между рабочими столами. В связи с этим комплектующие части компьютера не образуют единого целого и не составляют комплекс конструктивно сочлененных предметов [6].

Во избежание разночтения с налоговыми органами организациями должен быть разработан и закреплен в учетной политике единый подход к отнесению приобретаемых комплектующих компьютерной техники к основным средствам или материальным запасам. Например, если комплектующие компьютера приобретаются одновременно, устанавливается как единый компьютер, части которого не перемещаются и образуют стационарное рабочее место, то компьютер является единым инвентарным объектом; если компьютеры комплектуются из устройств, которые приобретались в разное время и имеют разный срок полезного использования, мониторы и системные блоки можно учесть как самостоятельные инвентарные объекты основных средств.

Когда комплектующие – монитор, системный блок, клавиатура, мышь – принимаются в учете как единый инвентарный объект, то возникает вопрос: как правильно отразить в программе «1С: Предприятие» операции по приобретению комплектующих, сборке из них основного средства и принятию его к учету.

Как правило, комплектующие: монитор, системный блок, клавиатура, мышь, приобретенные для сборки компьютера в бухгалтерском учете рассматриваются как различные виды оборудования, требующего сборки и отражаются на счете 07 «Оборудование к установке». В справочнике «Номенклатура» приобретаемые комплектующие вносятся в группу «оборудование к установке».

При сборке основного средства – компьютера – формируется документ «Передача оборудования в монтаж», на основании которого осуществляется списание стоимости комплектующих: Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08.03 «Строительство основных средств» Кредит 07 «Оборудование к установке».

Расходы, связанные со сборкой компьютера, отражают документом «Поступление товаров и услуг», вид операции «Оборудование», закладка «Услуги». При этом происходит увеличение затрат по дебету счета 08.03, объект строительства – компьютер.

Таким образом, по дебету счета 08 формируется первоначальная стоимость объекта «Компьютер», которая включает в себя стоимость комплектующих и услуг по сборке компьютера.

Принятие к учету готового объекта в состав офисного оборудования осуществляется документом «Принятие к учету основного средства». Программное обеспечение самостоятельно формирует первоначальную стоимость нового основного средства, которая отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту 08.03 «Строительство основных средств».

Актуальным остаются вопросы отражения в бухгалтерском учете программного обеспечения, которое может приобретаться как одновременно с компьютером, так и позже.

В случае если программное обеспечение уже установлено в приобретаемом системном блоке, то оно должно увеличивать первоначальную стоимость компьютера, так как эксплуатация компьютерной техники без него невозможна. Если программное обеспечение приобретается на отдельном диске позже, и эксплуатация его для нужд основной деятельности невозможна, то оно увеличивает стоимость компьютера.

Если программное обеспечение, приобретенное позже, обеспечивает автоматизацию определенных финансово-аналитических расчетов, то учет такого инструмента отражается в соответствии с установленными критериями исключительных прав, срока использования программного обеспечения, потребительских свойств соответственно

на счетах 04 «Нематериальные активы», 97 «Расходы будущих периодов» или 26 «Общехозяйственные расходы».

В деятельности организации используемые здания, сооружения, оборудования могут подвергаться как техническому перевооружению, так и реконструкции или модернизации, в результате которых может увеличиваться срок их использования, а в отдельных случаях даже изменяться назначение объекта, его качественные характеристики. В этом случае затраты, связанные с данными видами работ, в соответствии с пунктом 2 ст. 257 НК РФ будут оказывать влияние на первоначальная стоимость основного средства.

Например, работы, связанные с реконструкцией железнодорожного пути, способствовали переустройству объекта, в результате которого он из группы «Сооружения дорожного транспорта» со сроком полезного использования 1200 месяцев, перешел в группу «Сооружения по охране окружающей среды и рациональному природопользованию» со сроком полезного использования 480 месяцев, при этом амортизационная группа не изменилась. В данном случае наблюдается изменение назначения объекта основных средств, которое влечет с одной стороны изменение кода ОКОФ, с другой уменьшение срока полезного использования ранее существовавшего объекта основных средств. В других

случаях после проведения подобных работ срок полезного использования может измениться в сторону увеличения.

Налогоплательщик имеет право увеличивать или уменьшать срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта, если срок его полезного использования увеличился или уменьшился. Если же срок его полезного использования не изменился, то налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Заключение

Понятие инвентарного объекта, раскрытое в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» может быть использовано для целей налогового учета. При этом организация имеет право самостоятельно определять объекты учета, в том числе разделяя объект на отдельные составляющие, особенно если срок использования каждой из них значительно различается или же их предполагается эксплуатировать в составе различных комплектаций. Чтобы избежать налоговых претензий, целесообразно учитывать сложный объект основных средств по частям только в том случае, если каждая из них может использоваться обособленно.

Библиографический список

1. Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.09.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2019).
3. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 (ред. от 28.04.2018) «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».
4. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств».
5. Письмо Минфина России от 02.06.2010 № 03-03-06/2/110, письмо УФНС России по г. Москве от 19.08.2008 № 20-12/077571.
6. Постановления ФАС Московского округа от 13.04.2010 № КА-А41/3207-10, ФАС Северо-Кавказского округа от 04.02.2011 по делу № А32-44414/2009.
7. Калинина Г.В., Мишанова Е.В. Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета основных средств на современном этапе / Г.В. Калинина, Е.В. Мишанова// Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2019. – № 4. – С. 49-54.