

Потапова Екатерина Валерьевна

магистрант

Юрьева Оксана Андреевна

канд. экон. наук, доцент

ФГБОУ ВО «Донской государственной
технический университет»

г. Ростов-на-Дону, Ростовская область

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОБЪЕДИНЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ОДИН ИНВЕНТАРНЫЙ ОБЪЕКТ В КАЗЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Аннотация: в работе отмечено, что принятие ФСБУ «Основные средства» с 01.01.2018 г. ввело множество новых норм по учету основных средств. Одна из таких норм касается объединения основных средств в один инвентарный объект. Данный пункт стандарта, во-первых, вызвал неоднозначное мнение у специалистов, во-вторых, несмотря на выход методических рекомендаций по применению ФСБУ «Основные средства» от Минфина, у многих бухгалтеров остались вопросы по учету объединенных ОС.

Ключевые слова: учет в казенных учреждениях, учет основных средств, федеральные стандарты учета, объединение основных средств.

Согласно п. 10 федерального стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ) для организаций государственного сектора «Основные средства», утвержденного Приказом Минфина России №257н от 31.12.2016г, с 1 января 2018 года основные средства можно объединять в один инвентарный объект при условии наличия у них одинакового срока полезного использования и несущественной стоимости [1].

Для целей бухгалтерского учета такое объединение является комплексом объектов основных средств, и это должно быть предусмотрено в учетной политике субъекта учета. Мнения бухгалтеров по данному вопросу разделились. Одни считают, что применение данного пункта стандарта может облегчить учет, сократить время проведения инвентаризации, уменьшить количество

инвентарных карточек. Другие же отнеслись скептически к этому нововведению: объединение нескольких объектов в один может лишь запутать инвентаризационную комиссию, а также ослабить в целом контроль за имуществом на предприятии [3].

Также на практике возникает множество вопросов: как оформлять перемещение таких объектов, выбытие, реконструкцию и модернизацию, какую стоимость считать несущественной, сколько объектов можно объединить в один, как объединять объекты, находящиеся на разных счетах учета, а также по какому признаку объединять основные средства.

На данный момент на многие из вышеперечисленных вопросов хоть и нет конкретных ответов, но есть, по крайней мере рекомендации. Так, например, в письме Минфина России от 15.12.2017 №02-07-07/84237 есть пункт 4 «Инвентарный (групповой) учет объектов основных средств», который дает некоторые разъяснения по поводу применения п. 10 ФСБУ «Основные средства». В п. 4 Минфин советует считать стоимость не существенной, если она соответствует критериям начисления 100% амортизации при вводе в эксплуатацию, т.е. до 100 000 руб. включительно.

Также сообщается, что субъект учета в праве самостоятельно определять состав объединяемого имущества и существенность информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Других разъяснений по проблеме объединения объектов в один в данном письме не дается [2].

Однако, рекомендации по составу объединяемого имущества есть и в самом стандарте: «например, библиотечные фонды, периферийные устройства и компьютерное оборудование, мебель, используемая в течение одного и того же периода времени (столы, стулья, шкафы, иная мебель, используемая для обстановки одного помещения)» [1].

Возникает вопрос: по какому признаку объединять основные средства в один инвентарный объект? Существует три основных варианта:

- по типу основных средств,
- по местоположению,

– по взаимодополнению (основной объект и сопровождающие, вспомогательные объекты).

Примером объединения в один инвентарный объект по типу может служить объединение всех письменных столов в организации с несущественной стоимостью и одинаковым сроком полезного использования.

Вариантом объединения основных средств по местоположению может послужить объединение всей мебели в кабинете, отвечающей критериям п.10 ФСБУ «Основные средства».

Объединение основных средств по третьему признаку, т.е. по признаку взаимодополняемости, может быть представлено объединением компьютерного и периферийного оборудования в один инвентарный объект.

Вопрос существенности стоимости должен быть решен субъектом учета самостоятельно и указан в учетной политике учреждения. Несмотря на рекомендации Минфина по поводу критерия несущественности, на наш взгляд, не все казенные учреждения могут признать стоимость объекта до 100 000 руб. несущественной. Наиболее приближенным к реальности критерием несущественности можно считать стоимость основных средств, амортизация по которым не начисляется, т.е. до 10 000 руб.

Остается открытым еще один вопрос: можно объединять в один инвентарный объект только вновь прибывшие основные средства или же оприходованные в разных временных периодах? Никаких четких указаний по этому поводу ни в ФСБУ «Основные средства», ни в письме Минфина России от 15.12.2017 №02-07-07/84237 не содержится. Мнения на данный счет совершенно противоположные. Одни специалисты заявляют о том, что правильно продолжать учитывать обособленно ранее принятые объекты [3]. Другие же специалисты считают, что не имеет никакого значения, в каком временном промежутке был принят к учету объект, ведь в ФСБУ «Основные средства» говорится не об одинаковом фактическом сроке эксплуатации, а об одинаковом ожидаемом периоде использования [4].

Если производить объединение уже имеющихся основных средств в один, то в учетной политике необходимо закрепить порядок определения балансовой стоимости и ранее начисленной амортизации по вновь созданному объекту. Рекомендаций в нормативных документах по этому поводу нет, поэтому решение субъект учета должен принимать самостоятельно.

Наиболее логичным можно считать способ агрегирования первоначальных стоимостей и накопленной амортизации всех объединяемых объектов [4] Рассмотрим пример формирования балансовой стоимости и начисленной амортизации с помощью метода агрегирования. Объединению в один инвентарный объект подлежит офисная мебель одного рабочего места сотрудника: стол, стул и шкаф. Срок полезного использования одинаков – 84 мес. Уровень существенности, закрепленный в учетной политике, – 10 000руб.

Стол был куплен в 2015 г., способ начисления амортизации – 100% при вводе в эксплуатацию, объект полностью самортизирован, стул приобретен в 2017г, амортизация не начисляется, стоимость списана при вводе в эксплуатацию. Шкаф принят к учету в 2018г., амортизация не начисляется, не введен в эксплуатацию. Стоимостные данные рассматриваемых объектов приведены в таблице 1.

Таблица 1

Расчет стоимости объединяемых ОС

| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Остаточная стоимость, руб. | Оставшийся срок полезного использования, мес. |
|--------------|----------------------------|-------------------------------|----------------------------|---|
| Стол | 3 440,00 | 3 440,00 | 0 | 48 |
| Стул | 2 550,00 | 0 | 0 | 72 |
| Шкаф | 7 800,00 | 0 | 7 800,00 | 84 |
| Итого | 13 790,00 | 3 440,00 | 7 800,00 | |

Исходя из данных в таблице 1, можно определить, что балансовая стоимость объединенного основного средства (комплекса офисной мебели по рабочему месту сотрудника) составляет 13 790,00 руб., накопленная амортизация – 3 440,00 руб., остаточная стоимость – 7 800,00 руб. Срок полезного

использования определяем исходя из ожидаемого периода использования – 60 мес. При объединении основного средства необходимо ввести в эксплуатацию шкаф, стоимость которого спишется в размере 7 800,00 руб., тогда остаточная стоимость комплекса мебели станет 0,00 руб.

Вопрос о пересчете накопленной амортизации актуален по причине изменения критериев начисления амортизации, ведь до 2018 года, амортизация не начислялась на объекты стоимостью до 3 000 руб., а с 2018 года – на объекты до 10 000 руб., следовательно объекты, принятые к учету до 2018 года стоимостью от 3 000 руб. до 10 000 руб. (при условии, что критерием существенности стоимости является сумма до 10 000 руб.) обладают накопленной амортизацией в размере 100% при вводе в эксплуатацию.

Если же критерий существенности при объединении установлен до 100000 руб., то здесь придется столкнуться с пересчетом амортизации по объектам от 40 000 до 100 000 руб., так как ранее по таким объектам амортизация начислялась линейным способом.

Предложенный нами вариант агрегирования накопленной амортизации может избавить от путаницы при пересчете стоимости и амортизации по объединяемым объектам.

В учетную политику необходимо внести и проводки по объединению объектов в один. И снова существует два мнения по поводу проведения такой операции:

- с применением счета 106 «Вложения в нефинансовые активы»,
- без применения счета 106 «Вложения в нефинансовые активы».

Первый вариант многие бухгалтеры считают некорректным [4], так как фактически никаких вложений в активы не происходит. Проводки с применением счета 106 выглядят следующим образом:

1. Дт 0.104. 00 410 Кт 0. 101.00 410 – списана амортизация по всем основным средствам, которые планируют объединить.
2. Дт 0.106. 00 310 Кт 0. 101.00 410 – остаточная стоимость списана на счет капитальных вложений.

3. Дт 0.101.00 310 Кт 0.106.0310 – оприходовано новое основное средство, полученное путем объединения нескольких единиц.

При способе объединения без счета 106 проводки будут выглядеть так:

1. Дт 0. 401. 10 172 Кт 0. 101. 00 310

Дт 0. 104. 00 410 Кт 0. 401. 10 172 – выбыли объекты, учтенные в качестве самостоятельных инвентарных объектов по их первоначальной (балансовой) стоимости, с одновременным отражением начисленной по этим объектам амортизации.

2. Дт 0. 101. 00 310 Кт 0. 401. 10 172

Дт 0. 401 10 172 Кт 0. 104. 00 410 – приняты объединенные инвентарные объекты по первоначальной (балансовой) стоимости, полученной путем суммирования их первоначальных стоимостей, с одновременным отражением общей суммы начисленной амортизации [4].

Еще одним важным вопросом является объединение основных средств, находящихся на разных счетах учета, а точнее на балансе (счет 101.00) и за балансом (счет 21.00). Рассмотрим пример такого объединения в таблице 2 на основе данных основных средств из таблицы 1.

Таблица 2

Бухгалтерские записи объединения основных средств,
находящихся на разных счетах учета

| Основное средство | Операция | Дт | Кт | Сумма, руб. |
|-------------------|----------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|-----------------------|
| Стол | Списание балансовой стоимости | 0. 401. 10 172 | 0. 101. 00 310 | 3 440,00 |
| Стол | Списание накопленной амортизации | 0. 104. 00 410 | 0. 401. 10 172 | 3 440,00 |
| Стул | Списание с забалансового счета | | 21. 00 | 2 550,00 |
| Шкаф | Ввод в эксплуатацию | 0. 401. 10 172 21. 00 | 0. 101. 00 310 | 7 800,00 7 800,00 |
| Шкаф | Списание с забалансового счета | | 21. 00 | 7 800,00 |
| Комплекс мебели | Принятие объединенных объектов | 0. 101. 00 310 0. 401 10 172 | 0. 401. 10 172 0. 104. 00 410 | 13 790,00 3 440,00 |

Все же, принятие на баланс объединенных основных средств, которые по отдельности учитывались бы на забалансовых счетах, вызывает некоторые сомнения. На нашем примере видно, что все основные средства, исходя из новых критериев начисления амортизации, должны учитываться на забалансовых счетах. Однако их агрегированная стоимость превышает 10 000 руб., и их можно учесть на счете 101.00. Документальное оформление объединения основных средств в один инвентарный объект можно осуществить с помощью бухгалтерской справки (ф. 0504833), а сведения о произведенных изменениях в стоимости и качественных показателях объекта можно отразить в инвентарной карточке учета нефинансовых активов (ф. 0504031).

Таким образом, несмотря на то, что после принятия ФСБУ «Основные средства» прошло уже более 6 месяцев, вопросов о его практическом применении больше, чем ответов. Одним из самых сложных на практике является объединение основных средств в один инвентарный объект. Сама идея данного нововведения вполне понятна и, возможно, является одной из ступеней достижения конвергентности с МСФО. Но, при этом, принятие решений по всем практическим вопросам ложится на плечи бухгалтеров. Что это: свободное пространство для творчества бухгалтера или же узкое место, на которое будут обращать внимание контролирующие органы?

Ясно лишь то, что все основные положения и методику учета объединения основных средств в один инвентарный объект необходимо закрепить в учетной политике, а именно: уровень существенности, порядок формирования первоначальной стоимости и начисления амортизации объединенного основного средства, порядок составления бухгалтерских записей при объединении (с использованием счета 106 или без него), по каким признакам будет происходить объединение, на каких счетах будут учитываться такие ОС (на балансовых или на забалансовых счетах), будут ли объединяться ОС из разных временных периодов, также необходимо самостоятельно установить порядок учета ремонта, реконструкции и модернизации, выбытия объединенных объектов.

Список литературы

1. Приказ Минфина России от 31.12.2016 №257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.04.2017 №46518) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216119

2. Письмо Минфина России от 15.12.2017 №02–07–07/84237 «О направлении Методических указаний по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства», утв. Приказом Минфина России от 31.12.2016 №257н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_285277/

3. Полгода с федеральными стандартами: ситуации из практики // Учет в учреждении. – 2018. – №6 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.gosfinansy.ru/#/document/189/646989/

4. Решите, какое имущество объедините в один инвентарный объект // Бюджетный учет и отчетность в вопросах и ответах. – 2018. – №1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.gosfinansy.ru/#/document/189/615611/