

Хозяйственный и производственный инвентарь

С. А. Верещагин,
член Комитета по бухгалтерскому
учету ИПБ Московского региона

Средства труда с относительно небольшим сроком полезного использования в полтора–два года и относительно невысокой стоимостью могут учитываться в регистрах бухгалтерского учета как оборотные активы, а могут и как внеоборотные. Определяющее значение имеет лимит стоимости основных средств, который организация установила в учетной политике.

Если затраты на приобретение (изготовление) рассматриваемого актива меньше установленного лимита, то их можно признать расходами периода, в котором они понесены. Минфин России допускает ведение учета таких активов применительно к порядку, установленному для бухгалтерского учета запасов организации ФСБУ 5/2019 «Запасы» (письмо от 28.01.22 № 07-01-09/5961).

В подавляющем большинстве организации в настоящее время устанавливают лимит стоимости основных средств в размере 100 000 руб., поскольку в этой же сумме установлен лимит стоимости амортизируемого имущества для налогообложения прибыли (п. 1 ст. 256 НК РФ).

К группе активов со сроком полезного использования более года и стоимостью менее 100 000 руб. можно отнести инструменты и специальную оснастку (необходимые для производства продукции, выполнения работ или оказания услуг), относительно недорогую оргтехнику, средства связи, мебель и пр., т. е. производственный и хозяйственный инвентарь.

Если организация принимает решение вести бухгалтерский учет инвентаря и инструментов применительно к порядку, установленному для учета запасов, то их учет рекомендуется вести на субсчете 10-09 «Инвентарь и хозяйственные принадлежнос-

ти» к счету 10 «Материалы». Учет специальной оснастки и специальной одежды, находящейся на складе, — на субсчете 10-10, а спецоснастки и спецодежды, отпущенных в эксплуатацию, — на субсчете 10-11. На практике для учета рассматриваемых активов используются также субсчета 10-21 и 10-22.

Напомним, что организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Приобретение инвентаря

Инвентарь и другие малоценные активы чаще всего приобретаются по договору купли-продажи, поэтому каких-либо особенностей по сравнению с приобретением других оборотных активов не имеется.

На основании первичного документа продавца (М-11, ТОРГ-12 и пр.) и подписи материально ответственного лица организации о получении ценностей, а также счета-фактуры продавца бухгалтерия оприходует полученное имущество записями:

Д-т сч. 10 «Материалы» (по соответствующему субсчету),

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета

Выдача имущества конкретному сотруднику должна быть оформлена соответствующим первичным документом

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»,

К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Учет приобретенного инвентаря целесообразно вести по каждой единице (поштучно). Большого труда это представлять не должно, так как в товарных накладных (других спецификациях) продавец укажет количество проданных инструментов (столов, стульев и пр.) тоже в единицах (штуках).

Однако если приобретается недешевый мебельный гарнитур в кабинет руководителя, то договор может быть заключен на приобретение, допустим, «Набора офисной мебели в количестве 1 (одного) комплекта».

У организации возникнет проблема, как его оприходовать — комплектом или отдельными предметами. Такой гарнитур, вероятнее всего, будет стоить дороже 100 000 руб. Следовательно, при оприходовании гарнитура (набора мебели) в количестве одного комплекта придется учесть его как объект основных средств, со всеми вытекающими последствиями. Далее могут возникать проблемы, связанные, например, с дополнительной закупкой стульев, полок, перемещением каких-либо предметов в другие кабинеты, и т. п.

Между тем в сопроводительных документах к такому гарнитуру (набору) продавец (изготовитель) обычно указывает его состав (комплектацию), например, стол руководителя — 1 шт., приставной стол для совещаний — 1 шт., книжные шкафы — 2 шт., стулья для посетителей — 8 шт. и пр. В спецификации указывается цена каждого предмета. Поэтому целесообразно принять к учету не единый инвентарный объект «Набор офисной мебели в составе 1 (одного) комплекта» стоимостью, например, 950 000 руб., а каждый предмет в отдельности.

Соответственно, в бухгалтерском учете будет отражено приобретение не одного основного средства не совсем понятного состава, а конкретные виды мебели, т. е. определенное количество единиц хозяйственного инвентаря.

Использование приобретенного инвентаря

Выдача имущества конкретному сотруднику должна быть оформлена соответствующим первичным документом. За образец можно принять карточку учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов по ф. № МБ-2 (утв. постановлением Госкомстата РФ от 30.10.97 № 71а). Получивший инвентарь сотрудник подтверждает это своей подписью, после чего становится ответственным за его эксплуатацию и сохранность. Когда сведения о передаче этого имущества в эксплуатацию поступят в бухгалтерию, его стоимость списывается в затраты, что отражается записями по дебету счета учета затрат (20 «Основное производство» и др.) и кредиту счета 10 (по соответствующему субсчету).

Выданный сотруднику в пользование инвентарь (инструмент, оборудование), в зависимости от его ценности (стоимости) и других свойств, может быть как подлежащим обязательному возврату, так и безвозвратным. Например, настольный канцелярский набор (органайзер) стоимостью 500–700 руб. выдается сотруднику при начале его работы, а затем, допустим, раз в год. Все входящие в его состав степлеры, ножницы, линейки и пр. имеют тенденцию ломаться и теряться. При увольнении сотрудник возвращает исправный инструмент (инвентарь) завхозу (кладовщику, офис-менеджеру), тот подтверждает это своей подписью в карточке учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов. Последующее движение этого имущества записями в регистрах бухгалтерского учета уже не отражается.

Оценщик вместе с участниками общества несет субсидиарную ответственность в случае завышения стоимости внесенного имущества

В случае неисправности инвентаря сам работник не имеет права его выбросить и потребовать себе новый, а должен вернуть его. Оформление возврата должно быть оформлено соответствующим первичным документом, за образец которого можно рекомендовать акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов по ф. № МБ-4. В правильном и своевременном оформлении такого документа, в первую очередь, должен быть заинтересован хозяйственник, чтобы потом не объяснять руководству, где находится приобретенное, например, полгода назад имущество.

Ремонт инвентаря

Если ремонт сломанного инвентаря обойдется существенно дешевле, чем приобретение нового, то целесообразно его произвести. Затраты на проведение ремонта относятся на расходы организации. Мелкий ремонт, произведенный силами собственных сотрудников, чаще всего какими-либо первичными документами не оформляется. Если для ремонта приглашаются специалисты со стороны, то акт выполненных работ с подписями двух сторон должен быть оформлен в обязательном порядке.

Модернизация инвентаря

Инвентарь может быть не только отремонтирован, но и модернизирован (реконструирован). Не вдаваясь в рассмотрение различий между реконструкцией и ремонтом, и каким образом можно модернизировать инвентарь, чтобы он приобрел какие-то новые свойства, остановимся на том, что такая ситуация, довольно редка, но все-таки возможна.

Минфин России в письмах от 18.01.21 № 03-03-06/1/2001, 17.06.21 № 03-03-06/1/47706 пришел к выводу, что затраты на модернизацию (реконструкцию, дообору-

дование) имущества, стоимость которого при отпуске в эксплуатацию была единовременно списана на расходы (затраты) увеличивают его первоначальную стоимость. Если первоначальная (т. е. уже списанная) стоимость и затраты на модернизации превысят в сумме 100 000 руб., то актив, ранее признанный материальными расходами, следует признать амортизируемым имуществом. Данные разъяснения касаются налогового учета, но могут применяться и при отражении таких активов в бухгалтерском учете.

Модернизация (дооборудование, реконструкция) активов признается одним из видов капитальных вложений (подп. «ж» п. 5 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»). После их завершения понесенные затраты увеличивают первоначальную стоимость этого актива (п. 24 ФСБУ 6/2020), которая в результате этого может стать выше установленного организацией лимита стоимости активов. Следовательно, актив подлежит переквалификации из оборотных активов во внеоборотные. И его балансовая стоимость подлежит списанию на затраты (расходы) не одновременно, а через механизм амортизации (пример 1).

Внесение инвентаря в уставный капитал

Оплата долей в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными имеющими денежную оценку правами. Денежную оценку вносимого имущества следует утвердить единогласным решением участников общества. Если такая оценка превышает 20 000 руб., то ее должен подтвердить независимый оценщик. Вместе с участниками общества он несет субсидиарную ответственность в случае завышения стоимости внесенного имущества.

Находящийся в эксплуатации производственный и хозяйственный инвентарь, стоимость которого уже списана в расходы, но еще пригодный к дальнейшему использованию, также может быть внесен в уставный капитал создаваемого дочернего общества.

Учет инвестиций (финансовых вложений) в уставные капиталы других организаций рекомендуется вести на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». Порядок учета финансовых вложений установлен ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (пример 2).

ПРИМЕР 1

Осенью 2023 г. организация установила систему видеонаблюдения за входом в офис. Затраты составили 84 000 руб. (в том числе НДС 14 000 руб.). Срок полезного использования установили равным трем годам (II амортизационная группа).

Произведены учетные записи:

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
70 000 руб. (84 000 – 14 000)
отражены затраты на систему видеонаблюдения;

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
14 000 руб.
отражен НДС в стоимости системы видеонаблюдения;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»,

К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
14 000 руб.
НДС принят к вычету;

Д-т сч. 10 «Материалы»,

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»
70 000 руб.
принята к учету система видеонаблюдения;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»,

К-т сч. 10 «Материалы»

70 000 руб.

стоимость системы видеонаблюдения списана на расходы.

В текущем году руководством организации принято решение добавить в систему видеонаблюдения дополнительные камеры, увеличить мощность сервера, подключить еще несколько мониторов. Затраты на модернизацию (дооборудование) системы видеонаблюдения составили 216 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.).

Записи на дату завершения модернизации следующие:

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
180 000 руб.

отражены затраты на модернизацию;

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
36 000 руб.
отражен НДС;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»,

К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
36 000 руб.

НДС принят к вычету.

В итоге первоначальная стоимость системы видеонаблюдения с учетом затрат на ее установку и последующую модернизацию стала 250 000 руб. (70 000 + 180 000), а балансовая – 180 000 руб. Этот актив может быть признан основным средством (амортизируемым имуществом) как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Тот факт, что годом ранее актив был признан оборотным и его первоначальная стоимость (70 000 руб.) была списана на расходы единовременно, а не через механизм амортизации, ошибкой не является. Речь идет о поступлении новой информации, которая не была известна, да и не могла быть известна на дату признания объекта малоценным имуществом.

Затраты на модернизацию объекта и его переклассификация во внеоборотный актив отражаются записями:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»

180 000 руб.

отражены затраты на модернизацию объекта;

Д-т сч. 01 «Основные средства»,

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

70 000 руб.

отражен объект основных средств;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

70 000 руб.

отражена амортизация по объекту;

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

К-т сч. 01 «Основные средства»

180 000 руб.

система видеонаблюдения принята к учету в составе основных средств по балансовой стоимости.

Подлежит ли при этом увеличению срок полезного использования данного актива или нет, должны решить и документально подтвердить сотрудники соответствующих подразделений организации.

С месяца, следующего за месяцем признания данного актива основным средством (подп. «а» п. 33 ФСБУ 6/2020, п. 4 ст. 259 НК РФ), его стоимость будет списываться на расходы путем начисления амортизации ■

ПРИМЕР 2

Организация является одним из учредителей другого общества с ограниченной ответственностью. Согласно договору об учреждении этого ООО свою долю уставного капитала она должна внести принадлежащим ему имуществом – мебелью и оргтехникой. Это имущество приобретено относительно недавно. Его общая стоимость при приобретении – 240 000 руб. (в том числе НДС 40 000 руб.).

Произведены следующие записи:

Д-т сч. 10 «Материалы»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

200 000 руб.

отражена стоимость имущества;

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

40 000 руб.

отражен НДС в стоимости имущества;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»,

К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» 40 000 руб.

НДС принят к вычету;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»,

К-т сч. 10 «Материалы»

200 000 руб.

стоимость имущества списана на расходы.

Единогласным решением участников общества стоимость всего этого инвентаря признана в сумме 75 000 руб. Независимому оценщику организация-участник заплатила 3 000 руб. Между учредителем и новым ООО подписан акт приема-передачи этого имущества. Первоначальная стоимость возникших финансовых вложений (при их внесении неденежными средствами) признается равной стоимости (в сумме, согласованной участниками) переданного имущества и затратам на его оценку, предъявленных оценщиком (п. 9, 12 и 14 ПБУ 19/02), т. е. 78 000 руб.

Производятся следующие записи:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения», субсч. «Паи и акции»,

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

78 000 руб.

признаны финансовые вложения;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

3 000 руб.

отражены затраты на проведение оценки.

Стоимость переданного (подлежащего передаче) инвентаря в регистрах бух-

галтерского учета признана равной нулю.

Она списана на расходы при его приобретении и использовании. Передачу этих активов необходимо отразить только в количественном выражении, теми материально ответственными лицами, которые отвечали за его сохранность, использование, обслуживание. После передачи имущества за него будет отвечать соответствующий сотрудник нового ООО.

В общем случае согласно подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ при передаче имущества в уставный капитал нового ООО ранее принятый к вычету НДС подлежит восстановлению. Когда в уставный капитал другой организации передаются активы, стоимость которых полностью списана на расходы, НДС, принятый к вычету при их приобретении, на наш взгляд, восстанавливать не требуется.

Разница между стоимостью финансового вложения и «нулевой» стоимостью переданных активов, т. е. 75 000 руб. признается доходами учредителя (п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации») и должна быть отражена записью по дебету счета 76 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

В налоговом учете организации, оплатившей долю в уставном капитале другого предприятия хозяйственным инвентарем, дохода не возникает. Поэтому образуется постоянная разница в сумме 75 000 руб., от которой должен быть начислен постоянный налоговый доход (п. 7 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»). Он отражается записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» на сумму 15 000 руб. (75 000 x 20 %) ■