

УДК 657.2

ОСОБЕННОСТИ И ПОРЯДОК УЧЕТА МАЛОЦЕННЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Шакова Ф.М., Семенова Ф.З.

*ФГБОУ ВО «Северо-Кавказская государственная гуманитарно-технологическая академия»,
Черкесск, e-mail: shakovaf@mail.ru*

Настоящая статья посвящена вопросам учета малоценного имущества для целей бухгалтерского и налогового учета, критериям признания имущества малоценным, лимита стоимости. Рассматривается порядок отнесения малоценного имущества к основным средствам и материально-производственным запасам, документальное оформление. В результате различий в порядке бухгалтерского и налогового учета недорогих имущественных объектов возникают расхождения, называемые временными налогооблагаемыми разницами. Возникновение временной разницы формирует отложенное налоговое обязательство и порождает отложенные налоговые активы. Одним из важных вопросов, рассматриваемых в данной статье, также является учет расходов на текущий ремонт недорогих активов. В бухгалтерском учете можно признать лишь те расходы на ремонт недорогих активов, которые экономически оправданы и подтверждены документами. Проанализировав проблемы, возникающие у бухгалтеров при учете малоценных активов, было предложено вести учет такого имущества на специальном субсчете, открываемом к счету 01 «Основные средства» или счету 10 «Материалы» в зависимости от установленного учетной политикой способа принятия к учету малоценного имущества, который будет называться «Учет малоценного имущества», что позволит, во-первых, не потерять недорогое имущество среди прочих материалов на счете 10 и основных средств на счете 01. А во-вторых, закрепить это имущество за конкретным сотрудником фирмы, назначить его ответственным за сохранность.

Ключевые слова: основные средства, малоценное имущество, оценка малоценного имущества, учет малоценного имущества, контроль за малоценным имуществом, налоговый и бухгалтерский учет малоценного имущества

FEATURES AND ORDER ACCOUNT FOR THE LOW VALUE OF ASSETS IN ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING

Shakova F.M., Semenova F.Z.

North-Caucasian State Humanitarian-Technological Academy, Cherkessk, e-mail: shakovaf@mail.ru

This article is devoted to questions of accounting of low-value assets for accounting purposes and tax accounting criteria for the recognition of property of low value, the limit value. The allocation of low-value property assets and business inventories, documentation. As a result of differences in accounting and tax accounting cheap property objects having differences, called temporary taxable differences. The temporary difference generates a deferred tax liability and gives rise to deferred tax liabilities. One of the important issues discussed in this article is the account of expenses on maintenance of budget assets. In accounting it is possible to recognize only those repair costs of inexpensive assets that are economically justified and documented. After analyzing the problems encountered by accountants in accounting for low-value assets, it was requested to keep a record of such assets in special accounts opened to the account 01 «fixed assets» or account 10 «Materials» depending on the accounting policy method of adoption to account for the low value of the property, which will be called «Accounting low-value assets», which will, first, not to lose affordable property among other materials, on the count of 10, and fixed assets on account 01. And secondly, is to consolidate the property for a specific employee of the company, to appoint him responsible for the safety.

Keywords: fixed assets, low value assets, the valuation of low value assets, account for the low value property, the control over low-value assets, tax and accounting low-value assets

Одним из сложных вопросов в практике организации бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах является учет малоценных активов. Порядок учета малоценных активов должен быть закреплен в учетной политике организации [1].

Если учетной политикой организации для целей бухгалтерского учета предусмотрено, что имущество, отвечающее требованиям п. 4 ПБУ 6/01 и стоимостью не более 40 000 рублей, отражается в составе материально-производственных запасов, то такое имущество учитывается организацией на счете 10 «Материалы» и списывается на счета учета затрат при вводе его в эксплуа-

тацию. В свою очередь, если учетной политикой организации учет такого имущества в составе материально-производственных запасов не предусмотрен, то оно отражается в составе объектов основных средств.

Основные средства стоимостью до 40 000 рублей есть в каждой организации. Напомним, что основным нормативным документом для учета основных средств является ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [8]. Согласно п. 4 ПБУ 6/01 актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

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

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Исходя из данной нормы для того, чтобы отнести актив к основным средствам, первоначальная стоимость актива для целей бухгалтерского учета не важна. То есть имущество отвечает перечисленным условиям, и организация вправе включить его в состав основных средств независимо от его первоначальной стоимости.

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в пункте 4 Положения [8], и стоимостью в пределах месяца, 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.

При этом следует обратить внимание на следующие 4 основных момента:

1 момент – установление лимита является правом, а не обязанностью организаций;

2 момент – величину лимита мы должны отразить в учетной политике организаций. Причем, если этого не сделать, то все активы, независимо от стоимости, надо будет отразить в учете как основные средства на счете 01 «Основные средства» и учитывать их в соответствии с ПБУ 6/01 [8];

3 момент – в данной норме указано, что стоимость лимита не должна превышать 40 000 рублей, но не установлено ограничение по нижнему пределу. Следовательно, организация вправе установить лимит в пределах 40 000 рублей, т.е. он может быть и меньше этого предела. К примеру, это может быть и 20 000 и 10 000 руб. и тому подобное;

И наконец, 4 момент – последнее предложение абзаца 4 п. 5 ПБУ 6/01 содержит требования: для обеспечения сохранности этих объектов в производстве, и как организовать контроль за движением таких активов? Первое, по мнению Минфина Рос-

сии, изложенному в письме от 30.05.2006 г. № 03-03-04/4/98, для учета операций с малоценными основными средствами нужно применять первичные учетные документы. В частности, в письме указано следующее. Если организация примет решение учитывать такие объекты в составе материально-производственных запасов, она должна вести по ним соответствующие карточки учета по форме М-4, М-11, М-17 и др.

Иными словами при постановке объекта на учет надо оформить приходный ордер по форме М-4, требование-накладную по форме М-11, при передаче активов в эксплуатацию выписывается и оформляется карточка учета материалов по форме М-17. А также составляется акт на списание, форма которого утверждается приложением к бухгалтерской учетной политике, так как унифицированной формы акта не предусмотрено.

Второе, также можно организовать учет забалансом. Сразу отметим, что ведение забалансового учета недорогих активов, стоимость которых полностью списана при передаче в эксплуатацию, законодательством о бухгалтерском учете не предусмотрено. В связи с чем не предусмотрено для такого имущества и специального забалансового счета в Плане счетов. Однако при необходимости организации могут открыть дополнительные забалансовые счета. Например, для учета указанного имущества, новому счету можно присвоить номер 013 «Активы стоимостью не более 40 000 руб. и сроком полезного использования свыше 12 месяцев в эксплуатацию» или другой. И закрепить свой выбор в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Вместо использования забалансового счета можно заводить карточки учета на каждый объект малоценного имущества. Разработанной государством формы, содержащей все необходимые реквизиты, нет, поэтому форму карточки учета организации следует разработать самостоятельно и утвердить в приложении к учетной политике. Такая карточка обеспечит документальное подтверждение движения малоценного имущества не только для целей контроля над сохранностью малоценного имущества, но и в случае налоговой проверки [2]. Согласно установленному лимиту, если малоценные основные средства отражаются в составе материально-производственных запасов, то для их учета должны выполняться соответствующие требования ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 19н [6].

Недорогие основные средства, отражаемые в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов, приходятся на счете 10 «Материалы». Согласно п. 7 ПБУ 10/99 на дату передачи их в эксплуатацию или отпуска их в производство стоимость таких активов списывается на счета учета затрат, то есть в Дт сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

Предприятию следует уделить внимание организации аналитического учета малоценного имущества, а именно ввести дополнительные субсчета к счету 01 «Основные средства» или к счету 10 «Материалы» в зависимости от установленного учетной политикой способа принятия к учету малоценного имущества.

Следует отметить, что хотя мы и списали и в бухгалтерском и налоговом учете, малоценные активы продолжают работать, служить нам и в свое время могут потребовать ремонта. Необходимо нам учитывать расходы на текущий ремонт недорогих основных средств. В бухгалтерском учете согласно п. 5, 7 ПБУ 10/99 документально подтвержденные расходы на ремонт любого имущества, которые используются в производственной деятельности и для управленческих целей, в бухгалтерском учете списывают одновременно в качестве прочих расходов. Основные средства, стоимость которых не превышает установленного лимита, отличается от более дорогостоящих объектов только порядком списания их стоимости на затраты.

Таким образом, согласно п. 7 ПБУ 10/99 указанные расходы относятся к расходам по обычным видам деятельности, в зависимости от назначения и места использования основных средств, суммы, потраченные на текущий ремонт, при этом списываются в Дт счетов учета затрат 20, 23, 25, 26 или 44.

В налоговом учете на основании ст. 260 НК РФ можно учесть расходы на ремонт только основных средств. Сразу отметим, что в гл. 25 НК не содержится специальной нормы, позволяющей признавать расходы на ремонт активов, стоимость которых не превышает 100 000 руб. за единицу. Но, как уже отмечалось, в налоговом учете активы стоимостью не более 100 000 руб. не относятся к основным средствам, следовательно, и затраты на их ремонт нельзя учитывать, ссылаясь на ст. 260 НК. Еще один немаловажный момент, данные расходы не упоминаются в статье 270 НК, в перечне расходов не учитываемые для целей налогообложения. Следовательно, несмотря на

отсутствие норм, организация все равно сможет признать такие расходы при расчете налога на прибыль на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК. В этом случае опять будет не лишним напомнить, что признать можно лишь те расходы на ремонт недорогих активов, которые экономически оправданы и подтверждены документами, т.е. соответствуют критериям ст. 252 НК.

Документальным подтверждением расходов на ремонт могут быть следующие: дефектные ведомости или иной документ, подтверждающий поломку имущества и необходимость ремонта. В таком документе следует указать выявленную неисправность. Приказ или распоряжение руководителя организаций о проведении ремонта, первичные учетные документы, подтверждающие расходы на проведение ремонта: это акты выполненных работ, накладные на приобретение запасных частей и товарные чеки и тому подобное.

Малоценные имущества для целей налогообложения прибыли к амортизируемому имуществу не относятся. В налоговом учете расходы на капитальные изменения малоценного имущества уменьшат базу по налогу на прибыль как прочие расходы и в полном объеме включаются в расходы текущего налогового отчетного периода [5].

Таким образом, расходы можно полностью включить в бухгалтерский учет в расходы по обычным видам деятельности на основании п. 7 ПБУ 10, в налоговом учете в прочие расходы, связанные с производством или реализацией, на основании подп. 49 п. 1 ст. 264. Минфин в своих письмах указывает, что расходы на модернизацию основных средств, стоимость которых при расчете налога на прибыль одновременно включена в материальные расходы, также подлежит включению в состав текущих расходов. По этому вопросу Минфин выпустил большое количество писем. Например, письмо от 04.10.2010 г. № 03-03-06/1/624. Отметим, что увеличивать первоначальную стоимость актива на сумму затрат на модернизацию не нужно, потому что на основании п. 2 ст. 257 НК в налоговом учете мы увеличиваем первоначальную стоимость только в отношении объектов, признаваемых основными средствами. Стоимость самой модернизаций недорогого актива не имеет значения, потому что в данной ситуации нового объекта амортизируемого имущества не возникает, так как актив изначально не является основным средством.

Значит, и проведение модернизаций или реконструкций тоже не может привести к перекалфикации этого объекта в налоговом учете.

Стоимостной порог для признания имущества, вводимого в эксплуатацию с 2016 года, амортизируемым увеличен с 40 000 до 100 000 руб., то есть это минимальный размер стоимости, который позволяет отнести имущество к основным средствам в налоговом учете. В то же время в бухгалтерском учете в ПБУ 6/01 никаких изменений внесено не было, и стоимостной критерий для признания имущества в составе материальных расходов по-прежнему составляет до 40 000 рублей включительно (конкретный размер устанавливается учетной политикой для целей бухгалтерского учета).

В результате недорогие объекты в налоговом учете и бухгалтерском учете теперь отражаются по-разному, и это вызывает вопросы при применении ПБУ 18/02 [9].

Таким образом, с 1 января 2016 г. имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и стоимостью до 100 000 рублей включительно отражается в составе материальных расходов (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ). Следовательно, у бухгалтеров появляются дополнительные проводки, связанные с необходимостью отражать временные разницы, поскольку в бухгалтерском учете имущество стоимостью более 40 000 рублей отражается в составе основных средств и переносится на затраты посредством начисления амортизации (исходим из того, что учетной политикой установлен стоимостной критерий отнесения имущества к материальным расходам в размере 40 000 руб. включительно), а в налоговом учете такие объекты списываются как материальные расходы единовременно в полной сумме в момент ввода их в эксплуатацию [2].

Однако такие разницы могут и не возникнуть, если организация предпримет определенные действия, а именно внесет изменения в учетную политику для целей налогообложения прибыли. Такое право ей предоставлено пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ, где сказано, что при списании имущества, не являющегося амортизируемым имуществом, в течение более одного отчетного периода налогоплательщик вправе самостоятельно определить порядок признания материальных расходов в виде стоимости такого имущества с учетом срока его использования или иных экономически обоснованных показателей. Таким образом, налогоплательщик вправе не признавать стоимость такого имущества единовременно в полной сумме в составе материальных расходов, а списывать на материальные расходы в течение срока их полезного использования. Закрепить такой порядок необходимо в учетной политике. Данная норма не запрещает одновременно сочетать разные

варианты списания стоимости неамортизируемого имущества. То есть организация вправе установить, что стоимость объектов, признаваемых основными средствами в бухгалтерском учете (имущество свыше 40 000 рублей), списывается в расходы для целей налогообложения прибыли в течение срока полезного использования, установленного, например, в бухгалтерском учете, а стоимость остального имущества (имущество до 40 000 рублей включительно) – единовременно признать в полной сумме в момент ввода его в эксплуатацию. Это позволит избежать возникновения временных разниц и сблизить бухгалтерский и налоговый учет.

Таким образом, в учетной политике для целей налогообложения прибыли организация вправе предусмотреть, что стоимость имущества до 40 000 рублей включительно списывается единовременно в полной сумме в момент ввода его в эксплуатацию, а имущество стоимостью более 40 000 рублей (до 100 000 руб. включительно) – в течение срока его полезного использования, установленного в бухгалтерском учете.

На практике же организации, для сближения бухгалтерского и налогового учета в большинстве своем отражают в учетной политике лимит в 40 000 руб. для отражения малоценного имущества в составе материально-производственных запасов.

Следует отметить, что в отношении имущества, которое организация начала использовать еще в 2015 году, применяется старый лимит – 40 000 руб.

Объекты с первоначальной стоимостью ниже максимального значения (100 000 руб.) амортизировать не надо (абз. 1 п. 1 ст. 256 НК РФ). В соответствии пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ затраты на их поступление необходимо списать на материальные расходы. Налоговый кодекс предоставляет организациям возможность выбрать вариант списания:

- единовременно при передаче в эксплуатацию;
- постепенно (к примеру, в течение срока полезного использования).

Выбор конкретного варианта должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения прибыли.

На основании абз. 4 п. 5 ПБУ 6/01 организация вправе не устанавливать лимит вовсе и все объекты, удовлетворяющие признакам п. 4 ПБУ 6/01, принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств вне зависимости от стоимости.

Очевидно, что новые налоговые изменения усложняют учетный процесс. Из-за различий в порядке бухгалтерского и налогового учета недорогих имущественных

объектов возникают расхождения, что влечет необходимость применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [9]. В отношении каждого объекта, который в бухгалтерском учете отражается иначе, нежели в налоговом, необходимо показать разницу. Такое требование установлено в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». В данном случае разница будет временной, потому что по окончании срока полезного использования первоначальная стоимость объекта окажется списанной как в налоговом учете, так и в бухгалтерском учете. Следовательно, расхождения между обоими видами учета со временем сведутся к нулю. Это относится ко всем без исключения основным средствам, первоначальная стоимость которых попадает в диапазон от 40 тысяч рублей до 100 тысяч рублей включительно. Также временные разницы появляются в случае, если в бухгалтерском учете объекты стоимостью менее 40 тысяч рублей отражаются в составе основных средств, а не в составе материально-производственных запасов.

Так как при отражении малоценного основного средства в налоговом учете первоначальная стоимость списывается сразу, а в бухгалтерском учете постепенно через амортизацию, «налоговая» прибыль оказывается меньше, чем «бухгалтерская». Значит, временная разница является налогооблагаемой. Возникает отложенное налоговое обязательство (ОНО), которое показывают по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства». Величина ОНО равна налогооблагаемой временной разнице, умноженной на ставку налога на прибыль (20%).

При начислении ежемесячной амортизации, напротив, «налоговая» прибыль превышает «бухгалтерскую», ведь в бухгалтерском учете делаются амортизационные отчисления, а в налоговом учете их нет. Из-за этого возникает временная разница, которая является вычитаемой. Она порождает отложенный налоговый актив (ОНА), который показывают по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Величина ОНА равна вычитаемой временной разнице, умноженной на ставку налога на прибыль [10]. Не исключено, что компания продаст или ликвидирует основные средства до окончания срока его полезного использования. При этом и налогооблага-

емая, и временная разница останутся частично непогашенными. В такой ситуации отложенное налоговое обязательство и отложенный налоговый актив нужно списать на счет 99 «Прибыли и убытки».

Список литературы

1. Куликова Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 6, 7.
2. Морозова А.С., Кастерина В.П. Проблемы учета малоценного имущества // Инновационная наука. – 2015. – № 6. – С. 121–122.
3. Налоговый Кодекс РФ часть 1 и 2 с изменениями на 13 апреля 2016 года (редакция действующая с 1 июня 2016 г.).
4. Письмо Минфина России от 04.10.2010 г. № 03-03-06/1/624.
5. Письмо Минфина России от 15.01.2009 г. № 03-03-06/1/16.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов». ПБУ 5/01 утверждено приказом Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н (в редакции Приказа Минфина РФ от 25.10.2010 № 132н).
7. Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации».
8. Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденный Приказом Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».
9. Приказ Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (с изменениями на 6 апреля 2015 года).
10. Скорохватова Р. Учет основных средств стоимостью до 100 000 рублей // Финансовая газета. – № 19. – 2016.

References

1. Kulikova L.I. Osnovnye sredstva: priznanie i ocenka v sootvetstvii s MSFO // Buhgalterskij uchet. 2012. no. 6, 7.
2. Morozova A.S., Kasterina V.P. Problemy ucheta malocennogo imushhestva // Innovacionnaja nauka. 2015. no. 6. pp. 121–122.
3. Nalogovyy Kodeks RF chast 1 i 2 s izmenenijami na 13 aprelya 2016 goda (redakcija dejstvujushhaja s 1 ijunya 2016 g.).
4. Pismo Minfina Rossii ot 04.10.2010 g. no. 03-03-06/1/624.
5. Pismo Minfina Rossii ot 15.01.2009 g. no. 03-03-06/1/16.
6. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet materialno-proizvodstvennyh zapasov». PBU 5/01 utverzhdeno prikazom Minfina Rossii ot 09.06.2001 g. no. 44n (v redakcii Prikaza Minfina RF ot 25.10.2010 no. 132n).
7. Polozhenija po buhgalterskomu uchetu PBU 10/99 «Rashody organizacii».
8. Polozhenija po buhgalterskomu uchetu PBU 6/01 «Uchet osnovnyh sredstv», utverzhdenyj Prikazom Minfina Rossii ot 30.03.2001 g. no. 26n «Ob utverzhenii polozhenii po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» PBU 6/01».
9. Prikaz Minfina Rossii ot 19.11.2002 g. no. 114n «Ob utverzhenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov po nalogu na pribyl' organizacij» PBU 18/02 (s izmenenijami na 6 aprelya 2015 goda).
10. Skorohvatova R. Uchet osnovnyh sredstv stoimostju do 100 000 rublej // Finansovaja gazeta. no. 19. 2016.