

«УТВЕРЖДЕНЫ»

на заседании Президиума Центральной
контрольно-ревизионной комиссии ДОСААФ России
протокол № 34-П от «27» февраля 2012 г.

МЕТОДИЧЕСКИЕ РАЗЪЯСНЕНИЯ об особенностях учета основных средств, стоимость которых не превышает 40 000 рублей

I. Общие положения

В своей деятельности многие организации ДОСААФ России* используют не только дорогостоящее имущество, но и различные инструменты, приспособления и оборудование дешевле 40 000 рублей или материальные ценности, первоначальная стоимость которых находится в пределах установленного в организации учетной политикой лимита, отражаемые вследствие чего в бухучете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. Стоимость таких активов сразу включается в расходы и списывается с бухгалтерского учета.

Результаты контрольных мероприятий, проводимых Центральной контрольно-ревизионной комиссией ДОСААФ России (далее - ЦКРК ДОСААФ), анализ представляемых контрольно-ревизионными комиссиями региональных отделений ДОСААФ России в ЦКРК ДОСААФ копий своих актов проверок и ревизий показали, что у многих председателей контрольно-ревизионных комиссий отсутствуют четкие понятия о том, как отражать затраты на ремонт или модернизацию таких основных средств, как обеспечить их сохранность после списания с учета.

Настоящий документ предназначен разъяснить особенности учета основных средств, стоимость которых не превышает 40 000 рублей.

II. Важность характера использования имущества для целей бухучета

Некоммерческая организация (в ДОСААФ России их подавляющее большинство) вправе принять актив к бухучету в качестве основного средства, если в отношении него одновременно выполняются следующие условия, указанные в пункте 4 ПБУ 6/01:

- организация имеет право собственности (или право оперативного управления) на объект;
- объект предназначен для использования в деятельности, направленной для достижения целей создания данной некоммерческой организации (уставных целей), в т.ч. в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством РФ, и для управленческих нужд некоммерческой организации;

* Под организацией ДОСААФ России (далее - организация) подразумеваются региональные и местные отделения ДОСААФ России, образовательные, авиационные, спортивные, иные организации ДОСААФ России, осуществляющие свою деятельность на правах юридического лица.

- может использоваться свыше 12 месяцев;
- организация не предполагает его последующую перепродажу.

Первоначальная стоимость актива при этом не важна. Иными словами, если имущество отвечает перечисленным критериям, организация вправе включить его в состав основных средств независимо от его первоначальной стоимости.

Однако активы, первоначальная стоимость которых находится в пределах установленного в организации лимита, можно отражать в бухучете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов (далее - МПЗ) (абз. 4 п. 5 ПБУ 6/01). Величина этого лимита устанавливается в учетной политике организации для целей бухучета и в настоящее время не может превышать 40 000 руб. за единицу. Организация вправе установить любой другой лимит в пределах 40 000 руб., например 25 000 или 30 000 руб. за единицу. Нижняя граница стоимости такого имущества в ПБУ 6/01 не оговорена.

Если величина лимита в учетной политике не установлена, то некоммерческая организация обязана все приобретаемые, а также получаемые безвозмездно объекты, в отношении которых выполняются четыре вышеперечисленных условия считать основными средствами, независимо от их стоимости.

При этом, и налоговая инспекция, скорее всего, при проверке, ввиду того, что организация не воспользовалась правом учитывать недорогие объекты как МПЗ, все активы, соответствующие критериям пункта 4 ПБУ 6/01, независимо от стоимости, обяжет принять к учету как основные средства и потребует отразить их на счете 01. Это неизбежно приведет к увеличению среднегодовой стоимости имущества, исходя из которой, рассчитывается налог на имущество (п. 1 ст. 375 НК РФ).

Такая позиция налоговой инспекции является спорной. Например, ФАС Уральского округа в постановлении от 28.09.10 г. № Ф09-7561/10-С2 указал следующее: «ссылка инспекции на то, что в учетной политике налогоплательщика указанный лимит стоимости имущества не установлен, сама по себе не является достаточным подтверждением сокрытия объекта обложения налогом на имущество, а свидетельствует только о недостатках его бухучета». Во избежание спорных ситуаций целесообразно все-таки закрепить размер лимита в учетной политике для целей бухучета. Сведения об установленном лимите целесообразно раскрыть в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

На практике организации обычно ориентируются на максимально возможный размер лимита, т.к. закрепление максимального размера лимита является наиболее выгодным и удобным для организации вариантом.

Во-первых, это позволяет на совершенно законных основаниях уменьшить облагаемую базу по налогу на имущество и сэкономить на этом налоге. Ведь налогообложению подлежит лишь то имущество, которое учитывается на балансе в качестве основных средств в соответствии с правилами бухучета (п. 1 ст. 374 НК РФ).

Во-вторых, у организации существенно снижается трудоемкость учета. Бухгалтерии не нужно вести инвентарные карточки учета объектов основных средств, акты приема-передачи основных средств и другие документы, которые следовало бы заполнять по объектам основных средств. Кроме того, указав в учетной политике лимит стоимости в размере 40 000 руб., организация сможет максимально сблизить налоговый и бухгалтерский учет основных средств.

Поэтому чаще всего в учетной политике указывают, что активы с первоначальной стоимостью не более 40 000 руб. за единицу отражаются в бухгалтерском учете организации в составе МПЗ.

Основные средства стоимостью от 20 001 до 40 000 руб., принятые к учету до 2011 года, нельзя перевести в состав МПЗ.

Дело в том, что правила бухучета не предусматривают оснований для последующей переквалификации уже оприходованных активов. Если актив приняли к бухучету как основное средство, его нужно продолжать учитывать в таком же качестве до окончания эксплуатации.

Аналогичные нормы применяются и в налоговом учете. Объекты стоимостью от 20 001 до 40 000 руб., введенные в эксплуатацию до 2011 года, организация должна продолжать учитывать в составе амортизируемого имущества до полной их амортизации.

Основные средства, отражаемые в бухучете в составе МПЗ, приходятся на счет 10 "Материалы". На дату передачи их в эксплуатацию или отпуска в производство стоимость таких активов списывается на счета учета затрат, то есть в дебет счета 20, 23, 25, 26 или 44 (п. 7 ПБУ 10/99).

Порядок отражения и документального оформления наиболее распространенных операций с недорогими активами приведен в таблице:

Типовые операции с недорогими активами и их документирование

Содержание операции	Бухгалтерский учет	Документ-основание
Принятие к учету в составе МПЗ актива, первоначальная стоимость которого не превышает 40 000 руб.	Дебет 10 субсчет "Имущество стоимостью не более 40.000 руб. за единицу" Кредит 60 - оприходован актив; Дебет 19 Кредит 60 - отражена сумма "входного" НДС	1. Приходный ордер по форме № М-4 (утв. постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а) 2. Карточка учета материалов по форме № М-17 (утв. постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а) 3. Товарная накладная поставщика по форме № ТОРГ-12 (утв. постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132) 4. Счет-фактура поставщика
Принятие к вычету НДС, предъявленного поставщиком актива	Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 - принята к вычету сумма "входного" НДС	1. Счет-фактура поставщика 2. Книга покупок

Передача актива в производство или эксплуатацию	Дебет 20 (23, 25, 26 или 44) Кредит 10 субсчет "Имущество стоимостью не более 40.000 руб. за единицу" - списана стоимость объекта, переданного в эксплуатацию	1. Требование-накладная по форме № М-11 (утв. постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а) 2. Карточка учета материалов по форме № М-17 (утв. постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а)
Списание или ликвидация актива	Не отражается, так как стоимость актива была полностью списана при его передаче в эксплуатацию	Акт на списание (составляется в произвольной форме или по форме № МБ-8, утв. постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а)
Продажа актива, находившегося в эксплуатации	Дебет 62 или 76 Кредит 91-1 - учтен доход от продажи актива; Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" - начислен НДС; Дебет 91-2 Кредит 60 или 76 - списаны расходы, непосредственно связанные с продажей актива	1. Накладная на отпуск материалов на сторону по форме № М-15 (утв. постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а) 2. Товарная накладная по форме № ТОРГ-12 (утв. постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132) 3. <u>Счет-фактура</u>
Продажа актива, не введенного в эксплуатацию	Дебет 62 или 76 Кредит 91-1 - учтен доход от продажи актива; Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" - начислен НДС; Дебет 91-2 Кредит 10 субсчет "Имущество стоимостью не более 40.000 руб. за единицу" - списана стоимость приобретения актива; Дебет 91-2 Кредит 60 или 76 - списаны расходы, непосредственно связанные с продажей актива	1. Накладная на отпуск материалов на сторону по форме № М-15 (утв. постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а) 2. Товарная накладная по форме № ТОРГ-12 (утв. постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132) 3. <u>Счет-фактура</u>

III. Обеспечение сохранности недорогого имущества

Активы, стоимость которых не превышает установленного лимита и которые были списаны на расходы на дату ввода в эксплуатацию, фактически не числятся на счетах бухучета. Тем не менее, организация обязана обеспечить сохранность и организовать надлежащий контроль за их наличием и движением. Данное требование закреплено в абзаце 4 пункта 5 ПБУ 6/01.

В законодательстве, а также в нормативных документах ДОСААФ России в настоящее время не указано, как именно учитывать недорогие активы и отслеживать их движение. Поэтому возможны следующие варианты.

Вариант первый - учет за балансом. Вообще ведение забалансового учета недорогих активов, стоимость которых полностью списана при передаче в эксплуатацию, законодательством о бухучете не предусмотрено. Нет для

такого имущества и специального забалансового счета в Плане счетов (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

Однако при необходимости организации могут открывать дополнительные забалансовые счета, в том числе для учета указанного имущества. Новому счету можно присвоить номер 013 либо другой и закрепить в учетной политике для целей бухучета порядок его использования и отражения на нем тех или иных операций.

Тем более что за балансом рекомендовано, в частности, учитывать такие активы, как специальную оснастку, приспособления и инструмент, стоимость которых полностью списана в момент передачи их в производство или эксплуатацию. Об этом говорится в пункте 23 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н).

Особенность учета на забалансовых счетах состоит в том, что он ведется по простой форме без использования метода двойной записи. То есть поступление имущества отражается только по дебету забалансового счета, а выбытие - только по кредиту. Между собой и со счетами синтетического учета, например со счетами 01, 08 и 10, забалансовые счета не корреспондируют.

Учет за балансом можно вести по наименованиям или инвентарным номерам объектов либо по группам однородных объектов. Отражать эти активы целесообразно по стоимости их приобретения или изготовления.

Вариант второй - ведение специальных регистров учета. Унифицированные формы документов, предназначенных для отражения операций с недорогими основными средствами, законодательно не утверждены. Каждая организация вправе самостоятельно разработать удобные для нее регистры и утвердить их как приложение к своей учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008). Это может быть, например, реестр недорогих основных средств, книга или ведомость учета их движения.

Примерный образец реестра

**Реестр
имущества с первоначальной стоимостью не более 40 000 руб. за единицу (за
исключением оборотных активов) за II квартал 2012 года**

Дата совершения операции	Сведения об объекте			Вид операции и документ-основание	Ответственный работник или материально ответственное лицо	
	Наимено- вание	Первоначальная стоимость без учета НДС, руб.	Инвентар- ный номер		ФИО	Подпись
15.04.12	Перфоратор	39 000	317056	Передача объекта в эксплуатацию в административно-хозяйственный отдел (требование-накладная от 15.04.12 № 1758)	Рюмин	Рюмин
03.05.12	Циркулярная пила	5 000	011678	Списание объекта, вышедшего из строя и не подлежащего ремонту (акт на списание от 03.05.12)	Сергеев	Сергеев

				№ 180)		
21.05.12	Морозильная камера	31 000	274569	Передача объекта в аренду согласно договору с ООО "Арендатор" от 01.05.12 № 15/31 (акт приема-передачи от 21.05.12 № 1123)	Гущина	Гущина

В любом случае разработанный документ должен содержать все обязательные реквизиты, перечисленные в пункте 2 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (до 01.01.2013 г. - Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ):

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Вариант третий - учет на счете 10 по нулевой стоимости. К счету 10 целесообразно открыть специальный субсчет, например субсчет 10-13 "Имущество стоимостью не более 40 000 руб. за единицу, переданное в эксплуатацию".

Поскольку стоимость указанного имущества полностью списана при вводе в эксплуатацию, на субсчете 10-13 оно отражается по нулевой стоимости. Аналитический учет ведется по инвентарным объектам. С помощью такого метода учета организация обеспечит себя полной и достоверной информацией о наличии и движении недорогих объектов.

IV. Учет расходов на текущий ремонт недорогих активов

Бухгалтерский учет. Основные средства, стоимость которых не превышает установленного лимита, отличаются от более дорогостоящих объектов только порядком списания их стоимости на затраты. Следовательно, расходы на ремонт недорогих основных средств и поддержание их в исправном состоянии отражаются в бухучете по общим правилам.

Указанные расходы относятся к расходам по обычным видам деятельности (п. 7 ПБУ 10/99). В зависимости от назначения и места использования основного средства суммы, потраченные на его текущий ремонт, списывают в дебет счетов учета затрат - счета 20, 23, 25, 26 или 44.

Налоговый учет. В главе 25 НК РФ не содержится специальной нормы, позволяющей признавать расходы на ремонт активов, стоимость которых не превышает 40 000 руб. за единицу. На основании статьи 260 НК РФ можно

учесть расходы на ремонт только основных средств. Но, как уже отмечалось, в налоговом учете активы стоимостью не более 40 000 руб. не относятся к основным средствам. Значит, и затраты на их ремонт нельзя учитывать, ссылаясь на названную статью.

Несмотря на это, организация все равно может признать такие расходы при расчете налога на прибыль, т.к. они не упоминаются в статье 270 НК РФ в перечне расходов, не учитываемых для целей налогообложения. Основанием для их учета является подпункт 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ. Но признать можно лишь те расходы на ремонт недорогих объектов, которые экономически оправданы и подтверждены документами, то есть соответствуют критериям пункта 1 статьи 252 НК РФ.

Документальным подтверждением указанных расходов могут, в частности, служить:

- дефектная ведомость, акт осмотра объекта, акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16, утв. постановлением Госкомстата России от 21.01.03 № 7) или иной документ, подтверждающий поломку имущества и необходимость ремонта. В таком документе целесообразно описать выявленную неисправность;

- решение о проведении ремонта. Его можно оформить приказом или распоряжением руководителя организации, либо резолюцией указанного лица на акте осмотра или дефектной ведомости;

- первичные учетные документы, подтверждающие расходы на проведение ремонта (акты выполненных работ, накладные на приобретение запчастей, товарные чеки и т.п.);

- акт, подтверждающий завершение ремонта и возврат актива в производство или эксплуатацию;

- отметка о проведенном ремонте в разделе 6 инвентарной карточки учета объекта основных средств (форма № ОС-6 или ОС-6а, утв. постановлением Госкомстата России от 21.01.03 № 7).

Если проводится плановый ремонт недорогого имущества, оправданность затрат можно дополнительно подтвердить утвержденными планом и графиком ремонтных работ или иными аналогичными документами.

V. Учет расходов на модернизацию недорогих активов

Если организация проводит модернизацию, реконструкцию или техническое перевооружение имущества стоимостью не более 40 000 руб., расходы на эти мероприятия она вправе признать и в бухгалтерском, и в налоговом учете. Такие расходы оформляются аналогично расходам на ремонт недорогих активов.

Скорее всего, сумма расходов на модернизацию не превысит 40 000 руб. Поэтому ее полностью можно включить:

- в бухучете - в расходы по обычным видам деятельности (п. 7 ПБУ 10/99);

- в налоговом учете - в прочие расходы, связанные с производством или реализацией (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Возможность единовременного признания расходов на модернизацию подобных активов подтверждена Минфином России, в письмах которого неоднократно отмечалось, что расходы на модернизацию основных средств, стоимость которых при расчете налога на прибыль единовременно включена в материальные расходы, также подлежат включению в состав текущих расходов. Такие выводы содержатся в письмах от 04.10.10 № 03-03-06/1/624, от 25.03.10 № 03-03-06/1/173, от 02.04.09 № 03-03-06/2/74 и от 15.01.09 № 03-03-06/1/16. При этом первоначальная стоимость актива на сумму затрат на модернизацию не увеличивается, т.к. в налоговом учете это необходимо делать только в отношении объектов, признаваемых основными средствами (п. 2 ст. 257 НК РФ).

В случае если расходы на модернизацию недорогого актива превысили 40 000 руб. организация вправе всю сумму указанных расходов единовременно включить в прочие расходы (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). В подобной ситуации нельзя говорить о возникновении нового объекта амортизируемого имущества, поскольку актив изначально не являлся основным средством. Значит, и проведение модернизации или реконструкции тоже не может привести к переквалификации этого объекта в налоговом учете.

Председатель Центральной
контрольно-ревизионной комиссии
ДОСААФ России

А.М.Головатюк