

Токмакова Елена Геннадьевна

*кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности, системного анализа и контроля Тюменского государственного университета, г. Тюмень,
e.g.tokmakova@utmn.ru*

**НОВАЦИИ В УЧЕТЕ ИНВЕНТАРЯ, ИНСТРУМЕНТОВ, СПЕЦИАЛЬНОЙ
ОДЕЖДЫ ПО ФСБУ 5 «ЗАПАСЫ» И ФСБУ 6 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»:
НЕОДНОЗНАЧНОСТЬ ИНТЕРПРЕТАЦИЙ НЕКОТОРЫХ ПРАВИЛ**

Аннотация. В статье рассмотрены новые правила учета инвентаря, инструментов и специальной одежды в соответствии с ФСБУ 5 «Запасы» и ФСБУ 6 «Основные средства», а также неоднозначность понимания некоторых аспектов этих правил. При этом в статье представлены предложения, выражающиеся в порядке формирования учетной политики в части учета инвентаря, инструментов и спецодежды, позволяющие устранить выявленные противоречия.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, инвентарь, инструменты, специальная одежда, учетная политика.

Tokmakova Elena Gennadyevna

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Economic Security, System Analysis and Control, Tyumen State University, Tyumen,
e.g.tokmakova@utmn.ru*

**INNOVATIONS IN THE ACCOUNTING OF INVENTORY, TOOLS, SPECIAL
CLOTHING ACCORDING TO FAS 5 "STOCKS" AND FAS 6 "BASIC MEANS":
AMBIGUITY OF INTERPRETATIONS OF SOME RULES**

Abstract. The article discusses the new rules for accounting for inventory, tools and special clothing in accordance with FAS 5 "Stocks" and FAS 6 "Fixed Assets", as well as the ambiguity of understanding some aspects of these rules. At the same time, the article presents proposals that are expressed in the order of forming an accounting policy in terms of accounting for inventory, tools and workwear, which allow to eliminate the identified contradictions.

Keywords: accounting, inventory, tools, special clothing, accounting policy.

На современном этапе в нашей стране активно осуществляется процесс реформирования бухгалтерского учета, состоящий в утверждении и практическом вступлении в действие новых Федеральных стандартов бухгалтерского учета, предусматривающих новации в правилах формирования данных об определенных объектах бухгалтерского учета. С 01.01.2021 г. вступил в действие ФСБУ 5/2019 «Запасы», которым регламентируются правила учета материально-производственных запасов, в том числе инвентаря, инструментов, специальной одежды. С 2022 г. обязательным к применению будет ФСБУ 6/2020 «Основные средства», в 2021 г. правила учета данного стандарта организации вправе применять по своему решению. При детальном изучении правил учета, предусмотренных данными нормативными документами применительно к инвентарю, инструментам, специальной одежде становятся очевидными некоторые противоречия, которые необходимо устранять как при осуществлении учета в 2021 г. когда действует ФСБУ 5 «Запасы» и ПБУ 6 «Учет основных средств», так и в 2022 г., когда будут одновременно повсеместно применяться ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства». По нашему мнению, выявленные противоречия вполне устранимы при грамотном адекватном действующим нормативным документам построении учетной политики организации в части учета указанных объектов.

В пп. Б п.3 ФСБУ «Запасы» при перечислении видов запасов, в числе которых упоминается инструменты, инвентарь и спецодежда, отдельно уточняется, что они являются таковыми «за исключением случаев, когда указанные объекты считаются для целей бухгалтерского учета основными средствами» [1]. С 2021 года определяющим при признании данных предметов объектами основных средств или запасов будет являться только срок их службы.

Если срок службы единицы инвентаря, инструмента или спецодежды превышает 12 месяцев, то такой объект соответствует признакам основных средств (пп. 4, 5 ПБУ 6/01). Если срок эксплуатации объекта составляет менее 12 месяцев, то он признается запасом (п.3 ФСБУ 5 /2019«Запасы»).

Для целей бухгалтерского учета оценка инвентаря, инструмента, спецодежды будет зависеть от того, как будут квалифицированы эти объекты для целей учета – как основные средства или как запасы. В первом случае указанные объекты будут приниматься к учету по первоначальной стоимости, во втором – по фактической себестоимости.

В таблице 1 представлены основные правила учета инвентаря, инструментов и спецодежды в соответствии с ФСБУ 5/2019 и ПБУ 6/2001 «Учет основных средств», эта ситуация будет иметь место в 2021 г. для всех организаций, которые не будут применять в 2021 году ФСБУ 6/2019 «Основные средства», но естественно применяют ФСБУ 5 «Запасы».

Основные правила учета инвентаря, инструментов, специальной одежды в условиях действия ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ПБУ 6/2001 «Учет основных средств»

Группы инвентаря, инструментов, спецодежды	Правила учета
Срок использования не более 12 месяцев	1. Учитываются в составе запасов. 2. Балансовая стоимость признается расходом периода, в котором произошло списание объектов (п. 43 ФСБУ 5/2019). Согласно п. 8 ФСБУ 5/2019 за данными объектами должен быть обеспечен надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета).
Срок использования более 12 месяцев, стоимостью до 40000 руб. за единицу	1. Учитываются в составе основных средств. 2. Порядок списания стоимости однозначно не определен.
Срок использования более 12 месяцев, более 40000 руб. за единицу	1. Учитываются в составе основных средств. 2. Стоимость списывается равномерно через амортизационные отчисления (п. 17 ПБУ 6/01).

Источник: составлено автором

В условиях применения правил учета согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы», прекращения применения «Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды» и действия ПБУ 6/2001 «Учет основных средств», совершенно очевидно возникает проблема определения порядка списания стоимости инвентаря, инструментов, спецодежды сроком службы более 12 месяцев. Однозначно, это основные средства, но стоимость этих объектов может быть менее 40000 руб. за единицу (или иную сумму, согласно учетной политики конкретной организации, но не выше 40000 руб. – максимальный стоимостной критерий в определении основных средств согласно ПБУ 6/2001) или выше. Согласно ПБУ 6/2001 объекты, стоимостью до 40000 руб. (иной суммы по учетной политике) не являются основными средствами, а по ФСБУ 5/2019 они не являются запасами, налицо противоречие норм двух нормативных документов. Так как ФСБУ 5/2019 принято позже ПБУ 6/2001, правила ФСБУ 5/2019 превалят. Отсюда мы делаем вывод о квалификации указанных объектов основными средствами. При этом списывать стоимость таких объектов логично следующим образом, объекты стоимостью до 40000 руб. (иной стоимости, указанной в учетной политике) одновременно – при отпуске в эксплуатацию, а по объектам стоимостью более 40000 руб. (иной суммы указанной в учетной политике) путем начисления амортизации линейным методом. Указанные, рекомендуемые нами, правила учета инвентаря, инструментов, спецодежды сроком службы более 12 месяцев и стоимостью более 40000 руб. (иной суммы) необходимо зафиксировать в учетной политике.

Согласно п.2 ФСБУ 5/2019 «Запасы» организация может принять решение включать затраты, понесенные на приобретение инвентаря, инструментов, спецодежды, предназначенных для управленческих нужд в расходы того периода, в котором были приобретены эти предметы. Возникает вопрос о том, насколько применение этой нормы будет способствовать осуществлению контроля за наличием указанных объектов, так как по сути, при применении такой методики списания расходов, инвентарь, инструменты, спецодежда не будут учитываться на счете 10 «Материалы». Особенно важно организовать контроль за сохранностью данных предметов, в случае, когда доступ к ним имеет неограниченный круг лиц [2, с. 305-310]. В ФСБУ 5/2019 в п. 8 указано на необходимость использования забалансового учета инвентаря, инструментов, спецодежды, когда они не признаются основными средствами. Представляется целесообразным, с позиции обеспечения контроля за наличием и использованием данных объектов, применять п. 2 в части списания затрат на их приобретение для управленческих нужд, как расходы периода в котором они осуществлены тем, организациям, где количество и стоимость инвентаря, инструментов, спецодежды для общехозяйственных целей не существенны, а также не предусмотрены запасы таких объектов на складах, соответственно, все приобретенные в отчетном месяце такие предметы выдаются непосредственно в пользование в момент приобретения. Однако, даже при этой ситуации рекомендуем осуществлять забалансовый учет указанных объектов. Для этих целей необходимо ввести отдельные субсчета на забалансовом счете «Инвентарь, переданный в эксплуатацию», «Инструменты, переданные в эксплуатацию», «Спецодежда, переданная в эксплуатацию» для учета одноименных объектов, находящейся в эксплуатации, что должно быть прописано в рабочем плане счетов организации, входящим в состав учетной политики. Это предложение не является новацией, и ранее организации открывали аналогичные субсчета, однако с применением ФСБУ 5/2019 «Запасы» появилась возможность для организаций на принимать данные объекты на счет 10 «Материалы», а минуя его, списывать расходы на приобретение таких объектов в затраты периода, когда они были приобретены.

Немало вопросов учета инвентаря, инструментов, специальной одежды и других средств индивидуальной защиты возникнет в 2022 г. когда будет обязательно для всех применение ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

Систематизируем правила учета указанных видов запасов 2022 года по их группам в таблице 2.

Правила учета СИЗ в условиях применения ФСБУ 5 «Запасы» и ФСБУ 6 «Основные средства»

Группы инвентаря, инструментов, спецодежды	Правила учета
Срок использования не более 12 месяцев	1. Балансовая стоимость признается расходом периода, в котором произошло выбытие (пп. 36 и 41, 42 ФСБУ 5/2019). 2. Согласно п. 8 ФСБУ 5/2019 за данными объектами должен быть обеспечен надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета).
Срок использования более 12 месяцев и стоимостью не выше установленного организацией стоимостного критерия для основных средств.	1. Учитываются в составе основных средств и амортизируются либо 2. Сразу, в момент отпуска относятся на расходы, тогда контроль их наличия рекомендуется организовать с использованием забалансового счета и открытого соответствующего субсчета
Срок использования более 12 месяцев и стоимостью выше установленного организацией стоимостного критерия для основных средств.	1. Учитываются в составе основных средств и амортизируются с выбором определённого организацией способа начисления амортизации, целесообразнее использовать линейный метод начисления амортизации. 2. Рекомендуется к счету 01 «Основные средства», открыть соответствующие субсчета по видам объектов: инвентарь, инструменты, спецодежда

Источник: составлено автором

Таким образом, анализируя информацию, представленную в таблице 2, в 2022 году в учетной политике организации следует ввести пункт в отношении учета инвентаря, инструментов, спецодежды определяющий:

- во-первых, порядок списания стоимости инвентаря, инструментов, спецодежды, сроком службы более 12 месяцев и стоимостью менее установленного организацией критерия при квалификации объектов как основных средств.

- во-вторых, выбрать метод начисления амортизации по инвентарю, инструментам, спецодежде, стоимостью более установленного организацией стоимостного критерия.

- в-третьих, в рабочем плане счетов, входящим в состав учетной политики, обязательно выделить забалансовый счет для отражения объектов указанных объектов, переданных в эксплуатацию, при этом к нему рекомендуется открыть субсчета: для учета объектов по их видам: инвентарю, инструментам, спецодежде.

- в-четвертых, также, как и в текущем 2021 году, следует выделить отдельный пункт в учетной политике про учет инвентаря, инструментов, специальной одежды, используемых для управленческих нужд, если организацией принято решение затраты на их приобретение списывать в расходы отчетного периода, когда данные объекты были приобретены.

Рекомендации в отношении формирования учетной политики в части учета инвентаря, инструментов, спецодежды в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства» позволят четко регламентировать учет данных объектов на конкретном предприятии, соблюдая требования указанных нормативных документов и решить все вопросы с неоднозначной трактовкой некоторых рассмотренных нами новаций федеральных стандартов бухгалтерского учета по запасам и основным средствам.

Рассматривая представленные выше рекомендации следует отметить, что практическое их применение позволит формировать в бухгалтерском учете достоверную информацию о наличии и движении инвентаря, инструментов и специальной одежды. Данная информация используется для управления бизнесом, в том числе и управления его экономической безопасностью. С этой позиции особое внимание необходимо уделить вопросам организации забалансового учета инвентаря, инструментов и специальной одежды, относящихся по ФСБУ 6/2020 к малоценным основным средствам, если принято решение затратить на их приобретение списывать в расходы того периода, когда они приобретены. Это позволит осуществлять контроль за наличием и сохранностью данных объектов. Сохранность активов предприятия, предотвращение угроз утраты материальных ценностей – одно из важных условий обеспечения экономической безопасности бизнеса.

Библиографический список

1. Запасы: федеральный стандарт бухгалтерского учета, утвержден приказом Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/18ae7e0209c0fcd71bb531b56fe671a1c9e61af4/ (дата обращения: 25.02.2021).
2. Токмакова Е.Г., Кутуева А.А. Организация контроля за сохранностью материальных ценностей при доступе к ним неограниченного числа лиц с целью обеспечения экономической безопасности бизнеса // Инновационное развитие экономики. 2018. № 5 (47). С. 303-313.
3. Верещагин С. ФСБУ 6/2020 Основные средства: рекомендации к применению// Клерк. Рубрика: Бухгалтерский учет. URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/509021/> (дата обращения 20.02.2021).