

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-15-26
УДК 657.24,373.1(045)
JEL M41

Об учете однотипных основных средств в бюджетных образовательных учреждениях

М.В. Беспалов

Тамбовский государственный университет имени Г.Р. Державина, Тамбов, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-7309-9062>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию механизма бюджетного учета по объединению однотипных основных средств в один инвентарный объект, представлены достоинства и недостатки данного подхода. Методологической базой исследования служит теория бухгалтерского учета основных средств в бюджетных учреждениях. Объединение основных средств в единый инвентарный объект позволяет снизить трудозатраты учетно-аналитических работников, поскольку при необходимости списания вышедшего из строя основного средства, входящего в такой комплексный учетный объект, придется его разукomплектовать и поставить на учет в виде отдельных основных средств с оформлением индивидуальных инвентарных номеров. Рассмотрена структура бухгалтерских записей по учету однотипных основных средств, предложен модифицированный образец Инвентарной карточки группового учета основных средств (ф. 0504032) и пример ее заполнения. Рекомендации по совершенствованию учета такого вида основных средств предназначены для использования при подготовке новых нормативных учетных документов для бюджетных организаций.

Ключевые слова: основные средства; бухгалтерский учет; бюджетные учреждения; объединение однотипных средств; инвентарная карточка; учетная политика; инвентарный объект

Для цитирования: Беспалов М.В. Об учете однотипных основных средств в бюджетных образовательных учреждениях. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(1):15-26. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-15-26

ORIGINAL PAPER

Accounting for Similar-type Fixed Assets in State Funded Educational Institutions

M.V. Bespalov

Tambov State University named after G.R. Derzhavin, Tambov, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-7309-9062>

ABSTRACT

The article is devoted to the study of the mechanism of budget accounting to combine the fixed assets of the same type into one inventory item. It provides the analysis of advantages and disadvantages of this mechanism. The methodological base of the study includes the theory of accounting for fixed assets in state funded institutions. The analysis proves that the combination of fixed assets in a single inventory unit reduces labor costs for their accounting because the write-off of any out-of function fixed asset making part of such combined accounting item involves its decomposition and recording as separate fixed assets with individual inventory numbers. The article considers the structure of accounting records of fixed assets of the same type, proposes a modified template of an inventory card of group accounting (form 0504032) and an example of how to fill it in. It also provides recommendations on improvement of the accounting of such fixed assets to be used in the preparation of new norms in accounting for state funded organizations.

Keywords: fixed assets; accounting; budgetary institutions; combination of the similar assets; inventory card; accounting policy; inventory item

For citation: Bespalov M.V. Accounting for similar-type fixed assets in state funded educational institutions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(1):15-26. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-15-26

ВВЕДЕНИЕ

Изучению вопроса учета однотипных основных средств в организациях различных отраслей хозяйствования посвящены работы как иностранных авторов [1–4], так и российских ученых и практиков [5–8], однако при этом вопрос учета в бюджетных образовательных учреждениях данных операций изучен крайне недостаточно. На практике учреждения часто покупают одинаковую мебель, необходимую для ведения образовательного процесса: стулья, столы, парты, шкафы и т.д. При этом мебель соответствует критериям актива — имеет полезный потенциал, используется для оказания государственных (муниципальных) услуг¹. Среди условий, которым должны отвечать объекты, включаемые в состав основных средств, наиболее значимыми являются:

- срок полезного использования объекта превышает 12 месяцев (вне зависимости от стоимости объекта);
- объект предназначен для неоднократного или постоянного использования;
- от использования объекта прогнозируется получение экономических выгод или полезного потенциала;
- объект закреплен за учреждением на праве оперативного управления (владения и пользования), возникающем по договору аренды (имущественного найма) либо договору безвозмездного пользования [7].

В ФСБУ «Основные средства» установлено, что объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости в результате обменных или необменных операций [8].

Мебель учитывается как основное средство независимо от стоимости, так как срок полезного ее использования превышает 12 месяцев². Бюджетные (автономные) учреждения не вправе распоряжаться без согласия собственника особо ценным движимым имуществом, закрепленным или приобретенным за счет средств, выделенных ему на приобретение

такого имущества³. Остальным особо ценным движимым имуществом учреждение вправе распоряжаться самостоятельно [9].

Нередко в бюджетных учреждениях оказывается большое количество недорогих, однотипных основных средств с одинаковым функционалом и сроком службы, каждый из которых подлежит учету и каждому из них необходимо присвоить инвентарный номер, завести инвентарную карточку и не реже раза в год проводить инвентаризацию. Исключение составляют объекты первоначальной стоимостью менее 10000 руб., которые списываются с балансового учета с одновременным отражением их стоимости на забалансовом счете № 21 при вводе в эксплуатацию (п. 50, 373 инструкции № 157н⁴).

Индивидуальный учет однотипных объектов основных средств приводит к росту временных и финансовых затрат на организацию учетного процесса. В этих случаях бухгалтер может воспользоваться возможностью объединения в один инвентарный объект однотипных основных средств, имеющих одинаковый срок полезного использования, и стоимость которых не является существенной (п. 10 СГС «Основные средства»)⁵. В таком случае основные средства для целей учета признаются единым комплексом и каждому инвентарному объекту обязательно присваивается уникальный инвентарный порядковый номер независимо от того, находится ли он в эксплуатации, запасе или на консервации.

В п. 46 инструкции № 157н уточнено, что каждому объекту основных средств, входящему в комплекс объектов основных средств, признаваемому для целей бухгалтерского учета как единый инвентарный объект, присваивается внутренний порядковый инвентарный номер комплекса объектов,

¹ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора“» п. 36, 37. URL: <https://base.garant.ru/71586636/9> (дата обращения: 18.12.2019).

² Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Основные средства“» п. 7. URL: <https://base.garant.ru/71589050> (дата обращения: 18.12.2019).

³ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ ст. 298 п. 2, 3. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/3b8eaaf84b59c73761e963046f96813d55b45d9b (дата обращения: 18.12.2019).

⁴ Инструкция по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти государственных органов, органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750/5dee28ded98033e175c89e684118b9e34d6086b0 (дата обращения: 15.12.2019).

⁵ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Основные средства“». URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71489050> (дата обращения: 15.12.2019).

формируемый в виде совокупности инвентарного номера комплекса объектов и порядкового номера самого объекта, входящего в комплекс. Таким образом, в бюджетном учреждении такому комплексу основных средств должен быть присвоен специальный дополнительный внутренний порядковый номер. Правилами бухгалтерского учета по таким объектам, включая мягкий инвентарь, библиотечные фонды, производственный и хозяйственный инвентарь, должна заполняться Инвентарная карточка группового учета основных средств (ф. 0504032).

Кроме мебели, действующий стандарт «Основные средства» позволяет признавать неделимым единым инвентарным объектом компьютерное оборудование, библиотечные фонды, периферийные устройства (принтеры, сканеры, копиры и т.д.). Однако для учетной практики объединение компьютеров, находящиеся, например, в классе информатики в один инвентарный объект, нецелесообразно, так как даже при одинаковых плановых сроках полезного использования фактическое время эксплуатации компьютеров зачастую сильно разнится. Кроме того, нередко возможны ситуации, когда 1–2 компьютера выйдут полностью из строя, а их ремонт и содержание будет экономически нецелесообразными. В этом случае бухгалтеру придется разукomплектовывать единый инвентарный объект и ставить на учет все компьютеры как отдельные объекты основных средств с оформлением индивидуальных инвентарных номеров и соответствующих карточек; неподлежащая же дальнейшей эксплуатации компьютерная техника должна списываться на забалансовый счет № 02 «Материальные ценности на хранении» с последующим оформлением актов о списании (ф. 0504104) и утилизации металлолома. Таким образом, объединение в один инвентарный объект компьютерной техники может не упростить, а наоборот, значительно усложнить работу счетного работника.

Напомним, что основные средства списываются в учреждениях, как правило, в следующих случаях:

- в результате аварии и нецелесообразности восстановления поврежденного имущества;
- по причине стихийных бедствий и иных бедствий, опасного природного явления, катастрофы;
- ввиду морального и (или) физического износа и, как следствие, потери потребительских качеств;
- в результате кражи или недостачи [10].

Также нужно учитывать, что тогда компоненты комплекса однотипной мебели (столы, стулья, шкафы) должны находиться в одном помещении, например классе или учебной аудитории. Если же

сотрудники учреждения захотят перенести стул из одной аудитории в другую на постоянной основе, то комплекс как единый инвентарный объект перестает существовать и бухгалтеру придется также его разукomплектовывать и ставить всю мебель на индивидуальный инвентарный учет. На практике вся мебель учреждения числится за одним материально ответственным лицом — комендантом помещения, который не может на постоянной основе контролировать его перемещение внутри здания. При этом преподаватели (учителя) могут переносить стулья и столы из одной аудитории в другую, например, если не хватает посадочных мест, а обратно вернуть мебель на прежнее место могут забыть. В результате во время проведения ежегодной инвентаризации коменданту будет достаточно проблематично найти всю мебель, входящую в один инвентарный объект, и ему придется самостоятельно искать столы и стулья, закрепленные за конкретным помещением, и переносить их по месту учета из разных аудиторий. Если же в здании несколько десятков учебных классов, то процесс может затянуться надолго, и так каждый год.

Ситуация еще больше усложнится при проведении проверки учета основных средств ревизорами. При проверке учета основных средств проверяющие не только смотрят на соответствие фактического наличия объектов с данными бухгалтерского учета, но и контролируют правильность:

- отнесения объектов к основным средствам;
- выбора счета учета объектов финансовых активов;
- документального оформления операций по поступлению и выбытию объектов нефинансовых активов;
- начисления и отражения в учете амортизации и ремонта основных средств;
- отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности [11].

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

В основе настоящего исследования лежит анализ действующей нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных учреждениях (включая федеральные законы, инструкции Минфина РФ, стандарты бюджетного учета) в целях определения механизма и целесообразности объединения в один инвентарный объект однотипных основных средств. Настоящее исследование базируется на логическом методе, а также методе анализа.

Таблица 1 / Table 1

Схема бухгалтерских записей / Accounting Scheme

Дебет / D-t	Кредит / C-t	Расчет (сумма) / Calculation (amount)	Описание операции / Operation description
010631310	03023173X	3 000 руб. * 10 шт. = = 30 000 руб.	Отражены вложения в объекты основных средств – стулья ученические при их приобретении
010136310	010631310	30 000 руб.	Отражено принятие вложений в основные средства – приняты к учету 10 отдельных стульев
040120271 (0109 XX 271)	010136410	30 000 руб.	Списаны с балансового учета десять стульев ученических при вводе в эксплуатацию, так как стоимость одного стула менее 10 000 руб. за ед. При этом формируется ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210)
Увеличение забалансового счета 21		30 000 руб.	Учтены на забалансовом счете десять стульев
010631310	03023173X	15 000 руб. * 5 шт. = = 75 000 руб.	Отражены вложения в основные средства – столы учебные
010136310	010631310	75 000 руб.	Отражено принятие к учету основных средств – пяти отдельных столов учебных, каждому из которых присвоен индивидуальный инвентарный номер

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Бухгалтерия учреждения при формировании своей учетной политики должна прописать в ней:

- случаи возможной консолидации нескольких основных средств, к примеру, мебели, приобретаемой в рамках одного договора в один инвентарный объект. При этом каких-либо ограничений по виду объектов, в отношении которых возможно применение группового учета п. 10 СГС «Основные средства»⁶ и п. 54 инструкции № 157н, не содержат;
- определение понятия существенной стоимости объединяемых объектов основных средств, например, с первоначальной стоимостью менее 50 000 руб. за ед. Для разных учреждений граница существенности может быть разной и зависеть от характера и объема деятельности (п. 17 СГС «Концептуальные основы»)⁷. При этом Минфин отме-

чает⁸, что с целью объединения основных средств в один инвентарный объект (комплекс объектов основных средств) субъект учета вправе в рамках учетной политики определить, что критериями отнесения стоимости объектов основных средств к несущественной стоимости являются критерии, установленные СГС «Основные средства» для начисления 100% амортизации при вводе в эксплуатацию – т.е. 100 000 руб. за ед.

Кроме того, в учетной политике учреждения нужно указать и момент, когда объект учета признается активом или утрачивает соответствующие критерии. Это важно, так как именно с этого момента объект учета:

основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216121 (дата обращения: 15.12.2019).

⁸ Приложение к письму Министерства финансов Российской Федерации от 15.12.2017 № 02-07-07/84237 «Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Основные средства“» п. 4. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71735182/#ixzz6ALngDOg3> (дата обращения: 15.12.2019).

⁶ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Основные средства“». URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71489050> (дата обращения: 15.12.2019).

⁷ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора „Концептуальные

Таблица 2 / Table 2

Схема бухгалтерских записей / Accounting Scheme

Дебет / D-t	Кредит / C-t	Расчет (сумма)	Описание операции / Operation description
0 106 31 310	0 302 31 73X	30 000 руб.	Отражены вложения в комплекс основных средств – стулья ученические при их приобретении
0 101 36 310	0 106 31 310	30 000 руб.	Отражено принятие к учету комплекса объектов основных средств (стульев ученических) в качестве одного инвентарного объекта, с присвоением одного инвентарного номера и дополнительного внутреннего порядкового инвентарного номера для каждого стула
0 106 31 310	0 302 31 73X	75 000 руб.	Отражены вложения в комплекс основных средств – столы учебные
0 101 36 310	0 106 31 310	75 000 руб.	Отражено принятие к учету комплекса основных средств – пяти столов учебных – один инвентарный объект – один инвентарный номер с присвоением каждому столу дополнительного внутреннего номера комплекса

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

- будет учитываться на балансовых счетах;
- должен быть учтен на забалансовых счетах [12].

В любом случае решение по этому вопросу должно принимать постоянно действующая комиссия учреждения по поступлению и выбытию нефинансовых активов. Решение комиссии должно основываться на всех нюансах дальнейшего использования имущества, вероятности его перемещения из одного кабинета в другой, возможности и частоты поломок техники и целесообразности ее ремонта, с учетом норм, принятых в ученой политике. Также комиссия принимает решение, какое количество основных средств считать единым комплексом.

Пример 1. Образовательное учреждение закупило 10 ученических стульев по 3000 руб. за ед. и 5 столов учебных по 15 000 руб. за шт. Вся мебель будет эксплуатироваться в одной учебной аудитории. Комиссия учреждения по поступлению и выбытию нефинансовых активов приняла решение – учитывать каждое основное средство как самостоятельный инвентарный объект. В этом случае в учетных документах должны отразиться следующие записи (табл. 1).

Одновременно заметим, что поскольку на объекты стоимостью до 10 000 руб. включительно амортизация не начисляется, первоначальная стоимость таких объектов должна быть списана с балансового учета в момент введения (передачи) в эксплуатацию с одновременным отражением на забалансовом счете № 21 «Основные средства в эксплуатации» [13].

Рассмотрим форму заполненной Инвентарной карточки группового учета нефинансовых активов (рис. 1).

В соответствии с методическими указаниями по заполнению Инвентарной карточки (ф. 0504032) она предназначена для учета группы однородных объектов основных средств, в том числе предметов производственного и хозяйственного инвентаря стоимостью до 40 000 руб. включительно⁹. При этом последняя редакция приказа Минфина № 52н датирована 17 ноября 2017 г., т.е. до начала применения СГС «Основные средства». В связи с внесением изменений в инструкцию № 157н и применением с 2018 г. стандарта «Основные средства» при заполнении ф. 0504032 при постановке на учет производственного и хозяйственного инвентаря следует применять лимит до 100 000 руб. включительно.

Инвентарная карточка (ф. 0504032) открывается на основании Акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101), закрывается при выбытии объектов учета на основании Акта о списании мягкого и хозяйственного инвентаря

⁹ Приказ Минфина России от 30.03.2015 № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_177766 (дата обращения: 15.12.2019).

Утв. приказом Минфина России
от 30 марта 2015 г. № 52н
(в ред. от 17 ноября 2017 г.)

ИНВЕНТАРНАЯ КАРТОЧКА ГРУППОВОГО УЧЕТА НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ № 17

Учреждение (балансодержатель)	ФГБОУ ВО «ТГУ»	Форма по ОКУД	0504032
Структурное подразделение	учебный корпус № 1	Дата открытия	20.10.2019
Наименование объекта (полное)	столы учебные	Дата закрытия	---
Назначение объекта	использование учащимися в образовательном процессе	по ОКПО	27365787
Организация-изготовитель	ТРО ООО «РоСМУ»	по ОКОФ	330.31.01.1
Вид объекта	иное движимое имущество	по ОКПО	
Местонахождение объекта (адрес)	г. Тамбов, ул. Советская, д. 93	Номер*	
Ответственное(-ые) лицо(-а)	комендант корпуса Грязушкин А.В.	по ОКЕИ	383
Единица измерения: руб. (0,00)			

Номер счета	07060000000000244.2.101.36.310	Дата формирования карточки (по требованию)	20.10.2019
-------------	--------------------------------	--	------------

1. Сведения об объектах

инвентарный номер	Номер объекта учета	реестровый номер имущества**	заводской (иной)	Дата выпуска, изготовления	Дата и номер акта ввода в эксплуатацию***	Цена за единицу	Количество объектов	принятия к учету	снятия с учета
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
10136001361				20.10.2019 №51	15 000				
10136001362				20.10.2019 №51	15 000				
10136001363				20.10.2019 №51	15 000	5		20.10.2019	
10136001364				20.10.2019 №51	15 000				
10136001365				20.10.2019 №51	15 000				

2. Стоимость объектов, изменение балансовой стоимости, начисление амортизации

Инвентарный номер	Первоначальная стоимость группы объектов	Изменение стоимости объекта				Восстановительная (балансовая) стоимость	Срок полезного использования	Амортизация				На дату принятия к учету				Остаточная стоимость
		причина	документ		сумма			дата (год) окончания	месячная норма	годовая норма	сумма начисленной амортизации	наименование	метод начисления			
			наименование, номер	дата									начало начисления	окончание начисления		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
10136001361	75 000					15 000	7 лет				15 000				0	
10136001362						15 000					15 000				0	
10136001363						15 000					15 000				0	
10136001364						15 000					15 000				0	
10136001365						15 000					15 000					0
					Итого	75 000	x	x	x	x	75 000	x	x	x	0	

* При необходимости может быть указан кадастровый номер земельного участка, на котором расположен объект основных средств (недвижимость).

** По соответствующим уровням бюджетов (федеральный бюджет (РНФИ), бюджет субъекта Российской Федерации, муниципальный образования).

*** По животным, многолетним насаждениям, по недвижимому и движимому имуществу, земельным участкам указывается соответственно дата рождения, дата закладки, дата регистрации.

[illegible][illegible]

for group accounting

Утв. приказом Минфина России
от 30 марта 2015 г. № 52н
(в ред. от 17 ноября 2017 г.)

ИНВЕНТАРНАЯ КАРТОЧКА ГРУППОВОГО УЧЕТА НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ № 17

Форма по ОКУД	Коды
Дата открытия	0504032
Дата закрытия	20.10.2019
по ОКПО	---
по ОКОФ	27365787
по ОКПО	330.31.01.1
Номер*	
по ОКЕИ	383

Учреждение (балансодержатель) **ФГБОУ ВО «ТГУ»**

Структурное подразделение **учебный корпус №1**

Наименование объекта (полное) **столы учебные**

Назначение объекта **использование учащимися в образовательном процессе**

Организация-изготовитель **ТРО ООО «РосМУ»**

Вид объекта **иное движимое имущество**

Местонахождение объекта (адрес) **г. Тамбов, ул. Советская, д. 93**

Ответственн(е)-ые лиц(о)-а **комендант корпуса Грясучкин А.В.**

Единица измерения: руб. (0,00)

1. Сведения об объектах

Номер счета **0706000000000244.2.101.36.310** Дата формирования карточки (по требованию) **20.10.2019**

инвентарный номер	Номер объекта учета	реестровый номер имущества**	заводской (иной)	Дата выпуска, изготовления	Дата и номер акта ввода в эксплуатацию***	Цена за единицу	Количество объектов	Дата	принятия к учету	снятия с учета
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
10136001361-1				20.10.2019 №51	15 000	7	8	9		
10136001361-2				20.10.2019 №51	15 000	5	20.10.2019			
10136001361-3				20.10.2019 №51	15 000					
10136001361-4				20.10.2019 №51	15 000					
10136001361-5				20.10.2019 №51	15 000					

2. Стоимость объектов, изменение балансовой стоимости, начисление амортизации

Инвентарный номер	Первоначальная стоимость группы объектов	Изменение стоимости объекта				Восстановительная (балансовая) стоимость	Срок полезного использования	Амортизация			На дату принятия к учету				Остаточная стоимость	
		причина	документ		сумма			дата (год)	месячная норма	годовая норма	сумма начисленной амортизации	наименование	метод начисления			
			наименование, номер	дата									начало начисления	окончание начисления		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
10136001361-1	75 000					15 000	7 лет				15 000				0	
10136001361-2						15 000					15 000				0	
10136001361-3						15 000					15 000				0	
10136001361-4						15 000					15 000				0	
10136001361-5						15 000					15 000				0	
					Итого	75 000	x	x	x	x	75 000	x	x	x	0	

* При необходимости может быть указан кадастровый номер земельного участка, на котором расположен объект основных средств (недвижимость).

** По соответствующим уровням бюджетов (федеральный бюджет (РФФИ), бюджет субъекта Российской Федерации, муниципального образования).

*** По животным, многолетним насаждениям, по недвижимому и движимому имуществу, земельным участкам указывается соответственно дата рождения, дата закладки, дата регистрации.

Таблица 3 / Table 3

Схема бухгалтерских записей / Accounting Scheme

Дебет / D-t	Кредит / C-t	Описание операции / Operation description
0 109 X0 225 (0 401 20 225)	0 302 25 73X	Отражены расходы по текущему ремонту основного средства, входящего в комплекс объектов

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Таблица 4 / Table 4

Основные достоинства и недостатки объединения основных средств в один инвентарный объект / The main advantages and disadvantages of combining fixed assets in one inventory unit

Плюсы объединения инвентарных объектов / Advantages of combining inventory units	Минусы объединения инвентарных объектов / Disadvantages of combining inventory objects
Упрощает первоначальный учет: формируется одна инвентарная карточка на комплекс объектов основных средств	1. В случае поломки одного основного средства и невозможности произвести его ремонт придется разукрупнять комплекс объектов и заново ставить на индивидуальный учет каждое основное средство. 2. В случае перемещения одного либо нескольких основных средств, входящих в один комплекс в другое помещение, также придется разукрупнять единый инвентарный объект. 3. Усложняет процесс инвентаризации, так как все основные средства, входящие в один инвентарный объект могут числиться только за одним материально ответственным лицом и должны находиться в одном помещении.

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

(ф. 0504143). Учет производственного и хозяйственного инвентаря, приобретенного одновременно по одной учетной стоимости, имеющего одно и то же производственное и хозяйственное назначение, технические характеристики, осуществляется с присвоением индивидуального инвентарного номера в количественном и стоимостном выражении.

Пример 2. Предположим, что комиссия учреждения приняла решение учитывать все стулья как один инвентарный объект, аналогичное решение принято и по столам. Тогда в учетных документах должны отразиться следующие записи (табл. 2).

Рассмотрим образец заполнения Инвентарной карточки группового учета нефинансовых активов (ф. 0504032) для комплекса объектов основных средств (рис. 2).

Рассматривая содержание приведенной для примера Инвентарной карточки, видим, что если комплексу объектов основных средств при их по-

становке на учет присвоить уникальный инвентарный порядковый мер (в нашем случае это будет 10136001361), то внутренний инвентарный номер его составляющих формируется как совокупность инвентарного номера комплекса объектов и порядкового номера объекта, входящего в комплекс: 10136001361–1, 10136001361–2 и т.д. (п. 46 инструкции № 157н).

В случае поломки основного средства, входящего в комплекс объектов, процесс учета ремонтных работ аналогичен ремонту обычного основного средства, не входящего в комплекс. В соответствии с п. 27 этой же Инструкции результаты работ по текущему ремонту объекта основных средств не изменяют стоимость основного средства, не отражаются на счетах учета объекта основных средств и подлежат записи лишь в Инвентарной карточке. При этом в учетных книгах формируется следующая бухгалтерская запись (табл. 3).

Таким образом, объединение в один инвентарный объект группы однотипных недорого-

стоящих основных средств приводит к тому, что в бухгалтерии снижаются временные затраты на учетный процесс. Но в будущем это может привести к усложнению инвентаризации и процесса контроля за состоянием основных средств со стороны материально ответственного лица. К тому же, при любом перемещении части объектов основных средств, входящих в один комплекс в другое помещение, либо при невозвратной их поломке потребуются проводить разуконплектацию такого инвентарного объекта. Положительные и отрицательные стороны создания единого инвентарного объекта характеризуются табл. 4.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основе анализа механизмов учета однородных объектов основных средств можно сделать вывод, что на практике в учете бюджетных образовательных учреждений объединять основные средства

в один инвентарный объект целесообразно при условии, что:

- объекты основных средств прослужат одинаковый период времени [14];
- будут находиться в одном помещении;
- отвечать за их сохранность будет одно материально ответственное лицо [15].

В противном случае объединение основных средств в один инвентарный объект нецелесообразно, так как в будущем оно приведет к усложнению учетного процесса по сравнению с первоначальной экономией времени.

Практическая значимость данных рекомендаций для бухгалтеров бюджетной сферы заключается в том, что благодаря их использованию учреждение сможет выбрать свой механизм учета однородных основных средств и, как следствие, грамотно построить учетную политику и всю структуру учета нефинансовых активов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Onojah A.L., Unegbu A.O. Review of accounting gimmicks called depreciation. *Open Journal of Accounting*. 2013;(2):39–44. DOI: 10.4236/ojacct.2013.22007
2. Zinkeviciene D., Vaisnoraitė G. Factors affecting the choice of tangible fixed asset accounting methods: Theoretical approach. *European Scientific Journal*. 2014;(Special edition):198–208.
3. Kozlovskaja I. The Impact of long-lived non-financial assets depreciation/amortization method on financial statements. *Copernican Journal of Finance and Accounting*. 2015;4(2):91–108.
4. Aboody D., Barth M.E., Kasznik R. Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*. 1999;(26):149–178.
5. Lubyayana A.V., Izmailov A.M., Nikulina E.Y., Shaposhnikov V.A. Evaluation of the effect of non-current fixed assets on profitability and asset management efficiency. *International Journal of Environmental and Science Education*. 2016;11(15):7745–7753.
6. Демина И.Д., Ларионова Е.И., Чинаева Т.И. Инвестиции в основной капитал и амортизация основных средств: теоретические и практические аспекты изучения и анализа. *Статистика и экономика*. 2017;14(3):71–79.
7. Копотилова В.С. Основные средства: сущность и методы использования. *Дискурс*. 2017,6(4):135–144.
8. Братушка О.А. Документооборот при учете основных средств. *Бухгалтер и закон*. 2013;(6):22–25.
9. Магурина Л. Переход к применению Стандарта «Основные средства». *Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2018;(1):15–23.
10. Никитенко М. Отдельные моменты учета основных средств по правилам ФСБУ. *Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2018;(3):48–57.
11. Ларцева Л. Распоряжение и учет ОЦДИ в образовательных учреждениях. *Учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2019;(6):26–34.
12. Шихов. А. Списание основных средств. *Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2018;(8):32–40.
13. Павлова С. Основные моменты проверки учета основных средств. *Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений*. 2019;(6):20–28.
14. Шихов А. Основные средства в учетной политике учреждения. *Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2018;(11):11–18.
15. Морозова Л. Сценическо-постановочные средства: правила учета. *Учреждения культуры и искусства: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2019;(9):38–48.

REFERENCES

1. Onojah A.L., Unegbu A.O. Review of accounting gimmicks called depreciation. *Open Journal of Accounting*. 2013;(2):39–44. DOI: 10.4236/ojacct.2013.22007
2. Zinkeviciene D., Vaisnoraite G. Factors affecting the choice of tangible fixed asset accounting methods: Theoretical approach. *European Scientific Journal*. 2014;(Special edition):198–208.
3. Kozlovskaya I. The Impact of long-lived non-financial assets depreciation/amortization method on financial statements. *Copernican Journal of Finance and Accounting*. 2015;4(2):91–108.
4. Aboody D., Barth M.E., Kasznik R. Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*. 1999;(26):149–178.
5. Lubyanyaya A.V., Izmailov A.M., Nikulina E.Y., Shaposhnikov V.A. Evaluation of the effect of non-current fixed assets on profitability and asset management efficiency. *International Journal of Environmental and Science Education*. 2016;11(15):7745–7753.
6. Demina I.D., Larionova E.I., Chinaeva T.I. Investments in fixed assets and depreciation of fixed assets: Theoretical and practical aspects of study and analysis. *Statistika i ekonomika = Statistics and Economics*. 2018;(1):15–23. (In Russ.).
7. Kopotilova V.S. Fixed assets: Essence and methods of use. *Nauchnyi zhurnal "Diskurs" = Scientific journal "Discourse"*. 2017;4(6):135–144. (In Russ.).
8. Bratushka O.A. Document flow when accounting for fixed assets. *Bukhgalter i zakon = Accountant and Law*. 2013;(6):22–25.
9. Magurina L. Transition to the application of the Standard "Fixed assets". *Byudzhetye organizatsii: Bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie = Budget Organizations: Accounting and Taxation*. 2018;(1):15–23. (In Russ.).
10. Nikitenko M. Certain aspects of accounting for fixed assets according to the RFAS. *Byudzhetye organizatsii: Bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie = Budget Organizations: Accounting and Taxation*. 2018;(3):48–57. (In Russ.).
11. Lartseva L. The order and accounting of OCDI in educational institutions. *Uchrezhdeniya obrazovaniya: Bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie = Educational Institutions: Accounting and Taxation*. 2019;(6):26–34. (In Russ.).
12. Shikhov A. Write-off of fixed assets. *Uchrezhdeniya fizicheskoi kul'tury i sporta: Bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie = Physical Education and Sports Institutions: Accounting and Taxation*. 2018;(8):32–40. (In Russ.).
13. Pavlova S. Key aspects in the audit of fixed assets. *Revizii i proverki finansovo-khozyaistvennoi deyatel'nosti gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdenii = Audits and Inspection of the Financial and Economic Activities of State (Municipal) Institutions*. 2019;(6):20–28. (In Russ.).
14. Shikhov A. Fixed assets in the accounting policies of the institution. *Avtonomnye uchrezhdeniya: Bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie = Autonomous Institutions: Accounting and Taxation*. 2018;(11):11–18. (In Russ.).
15. Morozova L. Stage production facilities: Accounting rules. *Uchrezhdeniya kul'tury i iskusstva: Bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie = Cultural and Art Institutions: Accounting and Taxation*. 2019;(9):38–48. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Михаил Владимирович Беспалов — кандидат экономических наук, доцент, заместитель начальника Управления бухгалтерского учета и финансового контроля, Тамбовский государственный университет имени Г.Р. Державина, Тамбов, Россия
 rypu@list.ru

ABOUT THE AUTHOR

Mikhail V. Bespalov — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Deputy Head of the Department of Accounting and Financial Control, Tambov State University named after G.R. Derzhavin, Tambov, Russia
 rypu@list.ru

Статья поступила в редакцию 18.04.2019; после рецензирования 31.05.2019; принята к публикации 15.11.2019.
 Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 18.04.2019; revised on 31.05.2019 and accepted for publication on 15.11.2019.

The author read and approved the final version of the manuscript.