

Списание основных средств по причине морального или физического износа

Если объект основных средств не способен приносить предприятию экономические выгоды, доход в будущем, его стоимость списывается с бухгалтерского баланса. Рассмотрим ситуацию, когда объект основных средств выбывает по причине морального или физического износа.

Моральным износом считаются старение и обесценение объектов основных средств (ОС), технико-технологические показатели которых отстают от аналогов мирового уровня, что обусловлено влиянием научно-технического прогресса. Объект основных средств может морально устареть в результате:

- удешевления производства объекта ОС, подобного выбывающему;
- создания нового, более экономичного или производительного объекта ОС;
- изменения технологии или перепрофилирования производства на предприятии.

Физическим износом признается материальное снашивание основного средства, постепенная утрата им первоначальной стоимости в процессе использования или бездействия, вследствие влияния сил природы, а также при чрезвычайных обстоятельствах (пожарах, наводнениях и т.п.). Первоначальная стоимость объекта основных средств по мере физического износа переносится частями на производимый продукт в виде амортизации. Физический износ бывает нескольких видов: механический износ, коррозия и усталость металлов, деформация и разрушение сооружений и пр. В результате физического износа, связанного с бездействием, объекты основных средств полностью или частично выходят из строя и их стоимость утрачивается безвозвратно.

Процедура выбытия основного средства

Определение морального и физического износа

Целесообразность дальнейшего использования объектов ОС, пригодность их к эксплуатации, возможность и эффективность их восстановления определяются специально созданной приказом руководителя организации комиссией (в ее задачи также входит документальное оформление выбытия

объектов). В состав комиссии входят руководитель предприятия, главный бухгалтер и работники, на которых возложена материальная ответственность за сохранность объекта, намеченного к списанию. Для участия в работе комиссии могут приглашаться технические специалисты предприятия, эксперты, а также представители инспекций, на которые возложены функции регистрации и надзора.

Комиссия проводит осмотр объекта ОС, анализирует данные технической документации и бухгалтерского учета. В результате работы члены комиссии устанавливают наличие морального или физического износа объекта ОС, его причины (нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта и др.). При возможности выявляются лица, виновные в преждевременном выбытии объекта, и выносятся предложения о привлечении их к ответственности.

Кроме того, комиссия определяет возможность использования отдельных узлов, деталей и прочих комплектующих выбывающего объекта ОС и оценивает их исходя из текущей рыночной стоимости. Если в составе списываемого основного средства имеются драгоценные металлы, комиссия контролирует процесс их изъятия, определения количества и веса и сдачи на соответствующий склад.

По окончании работы комиссия составляет акт на списание объекта основных средств. Унифицированные формы по учету основных средств утверждены Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7. В частности, применяются следующие формы:

- № ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)»;
- № ОС-4а «Акт о списании автотранспортных средств»;
- № ОС-4б «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)».

В акте указываются данные, характеризующие объект основных средств (год изготовления (постройки) объекта ОС, даты его принятия к бухгалтерскому учету и ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации), а также проведенные переоценки, ремонты, причина выбытия, ее обоснование и состояние основных частей,

деталей, узлов, конструктивных элементов. Кроме того, в акте обязательно отражаются отсутствие или наличие виновных лиц, решение о привлечении виновных к ответственности или освобождении от нее.

Теперь об особенностях списания автотранспортных средств. В форме № ОС-4а предусмотрен реквизит «Дата снятия с учета в ГИБДД». В указаниях по ее заполнению отмечено, что в бухгалтерию вместе с актом передается документ, подтверждающий снятие автотранспортного средства с регистрационного учета.

Между тем в Постановлении Правительства РФ от 12 августа 1994 г. № 938 «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории РФ» конкретные сроки для снятия автотранспорта с учета в случае его утилизации (списания транспортных средств по причине морального или физического износа) не установлены. Согласно ПБУ 6/01¹ стоимость объекта ОС списывается с бухгалтерского баланса, когда этот объект выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем. По мнению автора, списать непригодный для эксплуатации автомобиль и оформить акт можно и до момента снятия техники с регистрации в ГИБДД, а графу «Дата снятия с учета в ГИБДД» заполнить позже, по факту.

Акт, составленный в двух экземплярах, заверяется подписями членов комиссии и утверждается руководителем организации. Первый экземпляр акта остается у лица, ответственного за сохранность объекта ОС, и является основанием для сдачи на склад или реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания. Второй экземпляр передается в бухгалтерию, где на его основании ставится отметка о выбытии объекта ОС в одном из следующих документов:

- инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-6²);
- инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6а²);
- инвентарная книга учета объектов основных средств, предназначенная для учета объектов основных средств малых предприятий (форма № ОС-6б²).

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

² Утверждены Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7.

Оприходование ценностей, полученных при разборке и демонтаже

После демонтажа объектов основных средств обычно остаются какие-либо детали, узлы и агрегаты, нужные для вторичного использования (например, для ремонта других объектов), а также материалы, непригодные для эксплуатации (скажем, металлолом). Прием материалов, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений и годных к вторичному использованию, на склад оформляется актом об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35³).

Такие товарно-материальные ценности (ТМЦ) приходятся на склад по текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов. В эту стоимость включаются суммы, уплаченные за доставку и приведение ТМЦ в состояние, пригодное для вторичного использования. В дальнейшем бухгалтерский учет таких ТМЦ ничем не отличается от учета материалов, полученных новыми (приобретенных за плату, изготовленных собственными силами, полученных в качестве вклада в уставный капитал и т.д.).

Оставшиеся после разборки объекта ОС материалы, непригодные для дальнейшего использования, реализуются перерабатывающей организации или организации, занимающейся сбором вторичного сырья, либо вывозятся на свалку.

На предприятия возложена обязанность сбора отходов драгоценных металлов от всех источников их образования. Поэтому узлам и деталям, содержащим драгоценные металлы, — особое внимание. Как установлено Инструкцией о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении⁴, детали, содержащие драгоценные металлы и их сплавы, изымаются предприятием из объекта ОС самостоятельно или с привлечением специализированных организаций.

³ Утверждена Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а.

⁴ Утверждена приказом Минфина России от 29 августа 2001 г. № 68н.

При самостоятельном изъятии комиссия составляет акт о ликвидации, в котором указывает отдельно массу изъятых деталей в лигатуре, а также массу драгоценных металлов в чистоте согласно паспорту или учетным документам на данный прибор или изделие. На основании этого акта бухгалтер ставит отметку о выбытии соответствующих приборов и изделий в инвентарной карточке учета (группового учета) объекта основных средств. Одновременно в карточке учета отходов производится запись об изъятых деталях, содержащих драгоценные металлы и их сплавы, где указываются общая масса отходов и масса в чистоте содержащихся в них драгоценных металлов согласно паспортам. Если отходы, остающиеся от демонтажа основных средств, содержат серебро, то в карточке учета отходов отражаются общий объем, масса отходов и масса серебра в них, информация о которых получена на основании лабораторных анализов или расчетных данных.

Поскольку объекты основных средств списываются нечасто, организациям приходится для передачи переработчикам накапливать детали и узлы, содержащие драгоценные металлы. Храниться они должны в помещениях, оборудованных средствами охранной и пожарной сигнализации. Два раза в год (по состоянию на 1 января и 1 июля) проводится инвентаризация драгоценных металлов во всех местах их хранения.

Бухгалтерский учет операций по списанию объектов основных средств

Как уже упоминалось, утвержденный руководителем организации экземпляр акта о списании объектов основных средств передается в бухгалтерию. Бухгалтер делает следующие записи:

Д 01 «Основные средства», субсчет 1 «Выбытие основных средств» — К 01 — отражена первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств;

Д 02 «Амортизация основных средств» — К 01-1 — отражена сумма начисленной амортизации за срок полезного использования в организации.

По окончании процедуры выбытия делаются следующие записи:

Д 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — К 01-1 — списана остаточная стоимость объекта основных средств;

Д 91-2 — К 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — списаны затраты, связанные с ликвидацией объекта ОС (расходы на демонтаж, разборку, транспортировку и т.д.).

При выявлении лиц, по вине которых происходит преждевременное выбытие объекта основных средств, делаются следующие записи:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — К 01-1 — отражена остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств;

Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — К 94 — отражена сумма недостачи, взыскиваемая с виновного лица;

Д 70 — К 73-2 — удерживается из заработной платы виновного лица стоимость выбывающего объекта ОС.

При отсутствии виновного лица или освобождении виновных лиц от ответственности делаются следующие записи:

Д 94 — К 01-1 — отражена остаточная стоимость выбывающего объекта ОС;

Д 91-2 — К 94 — отнесена на прочие расходы организации остаточная стоимость выбывающего объекта ОС.

После принятия на склад материалов, оставшихся после ликвидации ОС и пригодных к дальнейшему использованию, делаются следующие записи:

Д 10 «Материалы» — К 91, субсчет 1 «Прочие доходы» — оприходованы материалы, оставшиеся от выбытия объекта ОС, по текущей рыночной стоимости;

Д 91-2 — К 10 — списана стоимость материалов, непригодных для дальнейшей эксплуатации (металлолом);

Д 23, 20 «Основное производство» — К 10 — списана стоимость оставшихся от выбытия объекта ОС материалов, использованных для проведения ремонта собственными силами организации.

Налогообложение операций по списанию объектов ОС

НДС

Моральный и физический износ объекта ОС может быть установлен комиссией и до истечения срока его полезного использования. В таком случае восстанавливать и уплачивать в бюджет сумму «входного» НДС, приходящуюся на остаточную стоимость списываемого объекта, организация не обязана.

Операции по реализации материалов, запасных частей, полученных от ликвидации объектов ОС (кроме реализации отходов драгоценных металлов при наличии соответствующей лицензии), подлежат обложению налогом на добавленную стоимость на общих основаниях.

Налог на прибыль

Затраты, понесенные в связи с ликвидацией и демонтажем объектов ОС, отражаются в составе внереализационных расходов при условии, если они экономически обоснованы и документально подтверждены. Экономическое обоснование — нецелесообразность, непригодность для дальнейшего использования объекта ОС или невозможность и неэффективность его восстановления, установленные комиссией по ликвидации. Документальное подтверждение — акт о списании объектов основных средств. Если объект ОС списывается до истечения срока его полезного использования, в состав внереализационных расходов включается сумма недоначисленной амортизации по данным налогового учета (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Стоимость пригодных к вторичному использованию ТМЦ, полученных после демонтажа объекта ОС, признается внереализационным доходом организации (п. 13 ст. 250 НК РФ). В зависимости от метода определения доходов и расходов, закрепленного в учетной политике для целей налогового учета предприятия, такой доход признается:

- на дату составления акта о списании объекта основных средств — при использовании метода начисления (подп. 8 п. 4 ст. 271 НК РФ);
- на дату оприходования материалов — при кассовом методе (п. 2 ст. 273 Кодекса).

Величина внереализационного дохода рассчитывается как текущая рыночная стоимость полученных материалов (п. 5 ст. 274, п. 1 ст. 40 НК РФ).

Стоимость ТМЦ, переданных для вторичного использования, включается в состав материальных расходов (п. 2 ст. 254 Кодекса).

При реализации на сторону материалов, запасных частей, непригодных для дальнейшего использования, доход от их реализации уменьшается на цену приобретения таких ТМЦ (подп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ). В случае списания объектов основных средств по причине морального или физического износа ценой приобретения материалов является их текущая рыночная стоимость. Для определения налоговой стоимости таких материалов необходимо вести аналитический регистр налогового учета.