

Глава 7

Амортизация и выбытие основных средств

$$\text{Активы} = \text{Внеоборотные активы} + \text{Оборотные активы}$$

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, ветшают, устаревают, что приводит к уменьшению их реальной стоимости. Произведя инвестиции в приобретение либо строительство основных средств, организация имеет право возмещать совершенные затраты с целью последующего воспроизводства (замены) устаревших либо изношенных объектов. Возмещение затрат на приобретение объектов производится посредством так называемой амортизации основных средств.

Понятие амортизации основных средств

Амортизация – ежемесячное отнесение расчетных частей балансовой стоимости основных средств (амортизационных отчислений) на затраты производства или издержки обращения до полного погашения (перенесения) балансовой стоимости объектов. Фактическое возмещение стоимости основных средств происходит при реализации продукции (работ, услуг), когда суммы амортизационных отчислений в составе выручки от реализации поступают на расчетный счет и могут использоваться организацией на воспроизводство объектов основных средств.

Амортизация основных средств, сданных в текущую аренду, относится на финансовые результаты деятельности (на уменьшение балансовой прибыли).

Объекты для начисления амортизации

Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Амортизации *не подлежат* следующие объекты основных средств:

- полученные по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации;
- жилищный фонд (общежития, гостиницы-приюты, дома-интернаты для инвалидов, ветеранов и пр.);
- объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты лесного хозяйства, дорожного хозяйства;
- специализированные сооружения судоходной обстановки и т.п.;
- продуктивный скот, буйволы, волы и олени;
- многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста;

- приобретенные издания (книги, брошюры);
- объекты, относящиеся к фильмофонду, сценическо-постановочным средствам, экспонатам животного мира в зоопарках и других аналогичных учреждениях;
- мобилизационные мощности, если иное не предусмотрено законодательством РФ;
- объекты основных средств, потребительские свойства которых не изменяются со временем (земельные участки и объекты природопользования).

В состав основных средств не включаются и поэтому не являются объектами начисления амортизации: оборудование и машины, числящиеся как готовые изделия (товары) на складах предприятий-изготовителей, снабженческих и сбытовых организаций, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути, числящиеся на балансе капитального строительства.

По объектам основных средств, которые приобретены с использованием бюджетных ассигнований, при начислении амортизации в расчет берется стоимость объекта за минусом величины полученных сумм. По объектам жилого фонда, которые используются организацией для извлечения дохода и учитываются на счете учета доходных вложений в имущество, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Срок полезного использования основных средств

Объекты основных средств будут эксплуатироваться в организации в течение определенного числа отчетных периодов, и за это время по ним должна быть начислена амортизация. Поэтому понятие амортизации тесно связано с понятием срока полезного использования объектов основных средств.

Срок полезного использования основных средств – прогнозируемый период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей деятельности организации. Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии данного объекта к бухгалтерскому учету в соответствии с установленным порядком.

При определении срока полезного использования за основу принимается информация из технической документации (спецификации) к объекту, а также сроки, установленные в централизованном порядке для данного вида основных средств. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Пример. Определение срока полезного использования по единым нормам амортизационных отчислений

В документе «Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР» установлены единые нормы амортизационных отчислений по всевозможным объектам основных средств.

Единые нормы показывают величину годовых амортизационных отчислений, выраженную в процентах по отношению к балансовой стоимости основных средств. С использованием единых норм срок полезного использования объекта (С) определяется по формуле:

$C = 100/E$ (лет), где E – единая норма амортизационных отчислений по данному объекту.

Например, организация приобрела пресс для производства керамического и силикатного кирпича, единая норма амортизационных отчислений по которому составляет 12,5%.

Срок полезного использования данного оборудования в соответствии с установленной единой нормой равен $100/12,5 = 8$ (лет).

Если по отдельным объектам основных средств срок полезного использования не указан в технической документации и не установлен в централизованном порядке, то его определение производится исходя из следующих факторов:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количество смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово-предупредительных ремонтов всех видов;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Установленный организацией срок полезного использования является прогнозируемой величиной, поэтому он может отличаться от *фактического срока службы* объекта. Например, фактический срок службы компьютера может быть меньше установленного срока его полезного использования, а фактический срок службы производственного помещения может быть больше срока полезного использования, определенного при приемке помещения.

Амортизационные отчисления

Амортизируемая стоимость объектов основных средств в течение срока их полезного использования переносится на затраты производства посредством амортизационных отчислений.

Амортизационное отчисление – расчетная часть балансовой стоимости основных средств, относимая на затраты производства (издержки обращения) текущего периода (месяца, года). Амортизационные отчисления учитываются организацией обособленно, и по мере их накопления используются организацией для воспроизводства основных средств.

Амортизационные отчисления производятся по собственным основным средствам, включая объекты, сданные в текущую аренду. Амортизационные отчисления производятся также по объектам, взятым в финансовую аренду и не принадлежащим организации по праву собственности, если данные объекты переводятся на баланс организации.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств производятся ежемесячно с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету. Амортизационные отчисления производятся до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с

бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права. Амортизационные отчисления, начисленные по объектам основных средств, отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Амортизационные отчисления начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. Начисление амортизационных отчислений не приостанавливается в течение срока полезного использования объектов основных средств, кроме случаев их нахождения на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации, и кроме случаев перевода основных средств на консервацию на срок более трех месяцев по решению руководителя организации.

Порядок консервации основных средств, числящихся на балансе, устанавливается и утверждается руководителем организации, при этом могут быть переведены на консервацию, как правило, основные средства, находящиеся в определенном комплексе, объекте и имеющие законченный цикл производства. Начисление амортизационных отчислений приостанавливается на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

При полном погашении стоимости объекта амортизационные отчисления по нему прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта. По выбывшим основным средствам начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

Методы расчета амортизации

Метод расчета амортизации — метод распределения балансовой стоимости объекта основных средств по частям, соответствующим последовательным отчетным периодам в течение срока полезного использования объекта.

При расчете амортизации применяются следующие методы:

- метод прямого счета (линейный);
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применяемые методы начисления амортизации должны быть установлены учетной политикой организации. Применение выбранного метода к однородным объектам основных средств должно производиться в течение всего срока полезного использования данных объектов.

В большинстве методов расчета амортизации используется понятие нормы амортизационных отчислений.

Норма амортизационных отчислений — годовой размер амортизационных отчислений, выраженный в процентах к балансовой стоимости основных средств.

Метод прямого счета (линейный)

Метод прямого счета заключается в том, что амортизационные отчисления начисляются равномерно (линейно) на протяжении всего срока полезного использования объекта. Согласно линейному методу, ежегодная сумма амортизационных отчислений является постоянной величиной, которая рассчитывается умножением балансовой стоимости объекта на годовую норму амортизационных отчислений.

$$A = (H : 100) * Z,$$

где A – годовая сумма амортизационных отчислений,
 H – норма амортизационных отчислений (в процентах),
 Z – балансовая стоимость.

В линейном методе годовая норма амортизационных отчислений является постоянной величиной и связана со сроком полезного использования следующим соотношением:

$$H (\%) = 100 : C, \text{ где } C \text{ – срок полезного использования}$$

Пример. Применение линейного метода

Организация 20.12.X1 приобрела объект первоначальной стоимостью 12000 руб. и сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений по объекту:
 $100 : 5 = 20 (\%)$.

Годовая сумма амортизационных отчислений составляет $(20 : 100) * 12000 = 2400$ (руб.)
За 5 лет стоимость объекта будет погашена полностью.

Метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

При методе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) используются натуральные показатели объемов продукции (работ), которые планируется выполнить ежегодно, а также в целом в течение срока полезного использования данного объекта основных средств.

Нормы амортизации объекта различны в разные годы службы. Годовая норма амортизации в отчетном году определяется делением планируемого объема продукции (работ) в отчетном году на предполагаемый объем продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств. Годовые суммы амортизационных отчислений определяются умножением балансовой стоимости объекта основных средств на годовые нормы амортизации.

Пример. Применение метода списания стоимости пропорционально объему продукции

Организация 20.12.X1 приобрела объект основных средств первоначальной стоимостью 12000 руб. и сроком полезного использования 5 лет. По данному объекту предполагаемый объем выработки продукции в течение срока полезного использования – 1000 единиц. Планируемый объем выпуска продукции по годам использования – 150 ед., 250 ед., 300 ед., 200 ед., 100 ед. Годовые нормы амортизации и суммы амортизационных отчислений при применении метода списания стоимости пропорционально объему продукции приведены в таблице.

Год	Планируемая выработка (ед.)	Норма амортизации	Амортизационные отчисления (руб.)
1-й	150	$(150:1000) * 100\% = 15 (\%)$	$12000 * 0.15 = 1800$
2-й	250	$(250:1000) * 100\% = 25 (\%)$	$12000 * 0.25 = 3000$
3-й	300	$(300:1000) * 100\% = 30 (\%)$	$12000 * 0.3 = 3600$
4-й	200	$(200:1000) * 100\% = 20 (\%)$	$12000 * 0.2 = 2400$
5-й	100	$(100:1000) * 100\% = 10 (\%)$	$12000 * 0.1 = 1200$

Ускоренная амортизация

Для активной части основных средств (машин, оборудования и транспортных средств) в целях ускоренного обновления может применяться ускоренная амортизация.

Ускоренная амортизация — осуществление повышенных амортизационных отчислений для активной части основных средств. Применение ускоренной амортизации должно быть подтверждено учетной политикой. Амортизационные отчисления, начисленные ускоренным методом, должны использоваться строго по целевому назначению.

Расчет ускоренной амортизации может производиться с использованием равномерного (линейного) метода в течение более короткого расчетного срока службы. Соответствующая норма годовых амортизационных отчислений увеличивается, но не более чем в два раза. К методам ускоренной амортизации относятся приводимые ниже метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости по сумме чисел лет. Особенностью данных методов является то, что основной объем амортизационных отчислений производится в первые годы полезной службы объекта.

Метод списания стоимости по сумме чисел лет

При применении метода списания стоимости *по сумме чисел лет* используется сумма чисел (порядковых номеров) лет полезного использования. Годовая величина амортизационных отчислений определяется умножением первоначальной стоимости объекта на дробь, числителем которой является число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а знаменателем — сумма чисел (порядковых номеров) лет полезного использования объекта.

Пример. Применение способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

Организация 20.12.X1 приобрела объект первоначальной стоимостью 12000 руб. и сроком полезного использования 5 лет. Сумма чисел (порядковых номеров) лет срока полезного использования составит: $1+2+3+4+5 = 15$

Годовые суммы амортизационных отчислений составляют:

- в первый год использования объекта $(5 : 15) * 12000 = 4000$ (руб.)
- во второй год $(4 : 15) * 12000 = 3200$ (руб.)
- в третий год $(3 : 15) * 12000 = 2400$ (руб.)
- в четвертый год $(2 : 15) * 12000 = 1600$ (руб.)
- в пятый год $(1 : 15) * 12000 = 800$ (руб.)

Метод уменьшаемого остатка

При применении *метода уменьшаемого остатка* используется норма амортизации по объекту, исчисленная исходя из срока его полезного использования и увеличенная в два раза.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется умножением *остаточной* стоимости объекта основных средств на начало отчетного года на *удвоенную* норму амортизации. В последний год полезного использования амортизационные отчисления корректируются таким образом, чтобы первоначальная стоимость объекта была погашена полностью.

Пример. Применение метода уменьшаемого остатка

Организация 20.12.X1 приобрела объект первоначальной стоимостью 12000 руб. и сроком полезного использования 5 лет. Норма амортизации равна $100 : 5 = 20$ (%). Норма амортизации, увеличенная в два раза, равна 40%. Годовые суммы амортизационных отчислений при применении метода уменьшаемого остатка приведены в таблице.

Год	Остаточная стоимость на начало года (руб.)	Норма амортизации	Сумма амортизации (руб.)	Накопленная амортизация (руб.)	Остаточная стоимость на конец года (руб.)
1-й	12000	40%	$12000 \cdot 0.4 = 4800$	4800	$12000 - 4800 = 7200$
2-й	7200	40%	$7200 \cdot 0.4 = 2880$	$4800 + 2880 = 7680$	$12000 - 7680 = 4320$
3-й	4320	40%	$4320 \cdot 0.4 = 1728$	$7680 + 1728 = 9408$	$12000 - 9408 = 2592$
4-й	2592	40%	$2592 \cdot 0.4 = 1037$	$9408 + 1037 = 10445$	$12000 - 10445 = 1555$
5-й	1555		1555	12000	0

Выбор метода расчета амортизации

Выбор метода расчета амортизации и соответственно степень интенсивности амортизации основных средств определяется характером финансовой политики и стратегии организации. При благоприятной конъюнктуре сбыта и цен организация стремится быстрее амортизировать стоимость машин и оборудования. Возможность возместить в первую половину срока службы оборудования большую часть его стоимости может быть актуальной и в условиях инфляции. Данным посылкам соответствует выбор метода списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, а также ускоренной амортизации по линейному методу или методу уменьшаемого остатка.

Может быть и обратная ситуация, когда организация в период освоения производства новой продукции хотела бы начать осуществлять амортизационные отчисления с небольших сумм и затем компенсировать их по мере нарастания объемов реализации получивших признание на рынке изделий, товаров и услуг. В случаях ухудшения конъюнктуры сбыта и цен организация стремится замедлить темпы амортизации (снизив таким образом затраты на производство). Данным посылкам соответствует выбор метода списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Линейный метод начисления амортизации является традиционным для отечественной учетной практики. Его целесообразно применять по тем видам основных средств, по которым степень износа определяется сроком полезного использования или по которым невозможно функционально связать процесс амортизации с интенсивностью их эксплуатации: здания, сооружения, информационное оборудование и пр.

Пример. Сравнение методов начисления амортизации
Сравним результаты применения разных методов расчета амортизационных отчислений для объекта основных средств с первоначальной стоимостью 12000 руб. и сроком полезного использования 5 лет. Объединим полученные ранее данные в таблице.

Суммы годовых амортизационных отчислений (руб.)

Год	Линейный метод	Списание пропорционально объему продукции	Метод уменьшаемого остатка	Метод списания по сумме чисел лет
1-й	2400	1800	4800	4000
2-й	2400	3000	2880	3200
3-й	2400	3600	1728	2400
4-й	2400	2400	1037	1600
5-й	2400	1200	1555	800

Определение суммы ежемесячных амортизационных отчислений

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств в течение отчетного года производится ежемесячно в размере 1/12 исчисленной годовой суммы независимо от применяемого метода расчета амортизации. В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Пример. Расчет ежемесячных амортизационных отчислений в сезонных производствах

Организация, осуществляющая речные перевозки груза в течение 7 месяцев в году, приобрела объект основных средств, первоначальная стоимость которого составляет 210000 руб., срок полезного использования – 10 лет. При применении линейного метода годовая норма амортизационных отчислений составляет $100 : 10 = 10$ (%).

Годовая сумма амортизационных отчислений составляет $(10 : 100) * 210000 = 21000$ (руб.) В каждый из 7 месяцев работы организация будет начислять амортизационные отчисления в сумме $21000 : 7 = 3000$ (руб.). В нерабочие месяцы амортизационные отчисления не производятся.

Определение суммы амортизационных отчислений в год принятия объекта к учету

Если объекты основных средств были приняты к бухгалтерскому учету в течение отчетного года, то годовой суммой амортизации в год принятия объекта к учету считается сумма, определенная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, до отчетной даты годовой бухгалтерской отчетности. Размер ежемесячных отчислений в год принятия объекта к учету определяется по отношению к количеству месяцев до отчетной даты годовой отчетности.

Пример. Расчет амортизационных отчислений в год принятия объекта к учету (для линейного метода)

Организация 08.04.X1 приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств первоначальной стоимостью 12000 руб. и сроком полезного использования 5 лет. Амортизационные отчисления по данному объекту начисляются линейным методом. Годовая норма амортизационных отчислений $100 : 5 = 20$ (%). Годовая сумма амортизационных отчислений составляет $(20 : 100) * 12000 = 2400$ (руб.)

В год принятия объекта к учету амортизационные отчисления будут производиться с 01.05.X1, то есть в течение 8 месяцев. В год принятия объекта к учету сумма начисленной амортизации составит $2400 * (8 : 12) = 1600$ (руб.)

Способ коррекции для расчета ежемесячных амортизационных отчислений

Если расчет амортизационных отчислений производится линейным методом, то суммы амортизационных отчислений могут определяться не по отдельным объектам, а по группам основных средств, имеющих одинаковую норму амортизации. Внутри каждой группы основных средств расчет амортизационных отчислений можно проводить *способом коррекции*. Согласно нему, объем амортизационных отчислений в отчетном месяце определяется в результате корректировки амортизационных отчислений за прошлый месяц: увеличения на сумму амортизационных отчислений по поступившим в прошлом месяце объектам и уменьшения на сумму амортизационных отчислений по выбывшим в прошлом месяце объектам.

Износ основных средств

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, ветшают, устаревают. Поэтому в учете основных средств используется понятие «износ».

Износ — физический процесс изнашивания, то есть потери объектами основных средств своих физических свойств (коррозия, усталость металла) и технико-экономических свойств в результате производственного потребления либо процесс потери полезности в результате ~~работки~~ улучшения образцов оборудования, методик или других причин.

Денежное выражение износа основных средств определяется при оценке выявленных инвентаризацией неучтенных объектов; при приобретении объектов, находящихся ранее в эксплуатации. По амортизируемым объектам основных средств, находящимся на балансе, денежное выражение их износа приравнивается к общей сумме произведенных амортизационных отчислений.

Понятия износа и амортизации различаются по своему экономическому содержанию. Если «износ» означает физический процесс изнашивания, то «амортизация» есть постепенное накопление организацией денежных средств для последующего воспроизводства объектов основных средств.

Износ начисляется и учитывается для объектов жилищного фонда, внешнего благоустройства и других аналогичных объектов, которые находятся в собственности организации и по которым амортизационные отчисления не производятся. Величина износа по объектам жилищного фонда и внешнего благоу-

тройства определяется на основании действующих единых норм амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР.

Учет амортизации основных средств

Учет амортизации основных средств осуществляется с использованием счета 02 «Износ основных средств».

Счет «Износ основных средств»

Пассивный счет 02 «Износ основных средств» предназначен для обобщения информации о накопленной амортизации (износе) основных средств, принадлежащих организации на правах собственности и долгосрочно арендуемых ею.

По кредиту счета 02 «Износ основных средств» отражается:

- начисленные в отчетном периоде амортизационные отчисления – в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Издержки обращения» и др. Данная корреспонденция счетов отражает факт отнесения амортизационных отчислений на издержки производства (обращения);
- амортизационные отчисления по объектам основных средств, сданным организацией-арендодателем в аренду – в корреспонденции с дебетом счета 80 «Прибыли и убытки».

По дебету счета 02 «Износ основных средств» в корреспонденции со счетом 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» отражается сумма накопленной амортизации (износа) по выбывшим объектам основных средств, принадлежащим организации на правах собственности, независимо от причины выбытия, например, при списании недостающих или полностью испорченных объектов.

Таблица 7.1 Учет амортизации основных средств

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Начислена амортизация по общепроизводственным объектам основных средств	Амортизационные отчисления	«Общепроизводственные расходы»	«Износ основных средств»
Начислена арендодателем амортизация по объектам, сданным в текущую аренду	Амортизационные отчисления	«Прибыли и убытки»	«Износ основных средств»
Списана накопленная амортизация по выбывшим объектам основных средств	Накопленная амортизация	«Износ основных средств»	«Реализация и прочее выбытие основных средств»

Аналитический учет по счету 02 «Износ основных средств» ведется по видам и некоторым инвентарным объектам основных средств.

Выбытие основных средств

Выбытие основных средств происходит в результате:

- продажи (реализации) другим физическим и юридическим лицам;
- списания по причине морального или физического износа;
- передачи объектов в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и других чрезвычайных ситуациях;
- передачи другим организациям по договору мены, дарения;
- передачи участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности);
- списания объектов, ранее сданных в аренду с правом выкупа, в момент перехода права собственности на указанные основные средства к арендатору;
- установленных хищений или порчи основных средств;
- по другим причинам.

При выбытии объекта основных средств он подлежит списанию с учета, при этом списывается как его балансовая стоимость, так и накопленный износ.

Сущность операции реализации

Реализацией товаров, работ или услуг признается соответственно передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу.

Выручкой от реализации товаров, работ, услуг называется сумма, полученная организацией от покупателей товаров, работ, услуг в соответствии с расчетными документами (договорами с покупателями, кассовыми чеками и т.д.).

Выбытие (списание) реализованного имущества отражается в бухгалтерском учете по моменту передачи права собственности на это имущество.

Списание объектов основных средств

Для определения целесообразности либо непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности их восстановления, а также для оформления документации на списание указанных объектов в организации приказом руководителя может быть создана постоянно действующая комиссия. В состав данной комиссии входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители соответствующих инспекций.

В компетенцию комиссии входит:

- осмотр объекта, подлежащего списанию, с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, установление непригодности объекта к восстановлению и дальнейшему использованию;
- установление причин списания объекта (физический и моральный износ, реконструкция, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта по целевому назначению);
- выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной действующим законодательством;
- определение возможности использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и их оценка исходя из цен возможного использования, контроль за изъятием из списываемых основных средств цветных и драгоценных металлов, определение веса и сдача на соответствующий склад;
- документальное оформление списания объектов основных средств.

Детали, узлы и агрегаты разобранного и демонтированного оборудования, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходятся как лом и утиль по цене возможного использования или реализации, а непригодные детали и материалы приходятся как вторичное сырье.

Финансовые результаты от реализации и прочего выбытия основных средств

Финансовым результатом от реализации и прочего выбытия основных средств является величина прибыли или убытка, полученных организацией от выбытия объектов.

Прибыль от реализации объекта основных средств равна превышению выручки от реализации объекта над суммой его остаточной стоимости вместе с расходами по реализации объекта. Если выручка от реализации меньше суммы остаточной стоимости объекта и расходов по реализации, то величина разницы показывает *убыток от реализации* объекта.

Финансовым результатом от безвозмездной передачи объекта является убыток в сумме остаточной стоимости объекта. Убыток от списания объектов по причине морального и физического износа равен остаточной стоимости объекта за вычетом стоимости материальных ценностей, поступивших в результате ликвидации объекта и возможных к употреблению. Убыток от выбытия объектов вследствие стихийных бедствий и других страховых случаев равен остаточной стоимости объекта за вычетом суммы причитающихся страховых возмещений.

При передаче объектов основных средств в качестве вклада в уставные капиталы других организаций или в порядке выполнения договора простого това-

рищества (о совместной деятельности) возможен финансовый результат, равный разности между оценочной стоимостью передаваемых объектов согласно договору и их остаточной стоимостью.

Финансовый результат от реализации и прочего выбытия основных средств включается в итоговый финансовый результат деятельности организации в отчетном периоде.

Документальное оформление выбытия основных средств

Операции реализации и прочего выбытия основных средств оформляются типовыми формами первичной учетной документации.

Актом (накладной) приемки-передачи основных средств (ф. № ОС -1) оформляются операции:

- реализации объектов основных средств;
- передачи объектов в качестве вклада в уставный (складочный) капитал других организаций либо по договору о совместной деятельности;
- безвозмездной передачи объектов основных средств по договору дарения;
- передачи основных средств в собственность другого юридического или физического лица по договору мены.

Актом на списание основных средств (ф. № ОС -4) оформляются операции списания объектов основных средств (кроме автотранспорта). Актом на списание автотранспортных средств (ф. № ОС -4а) оформляются операции списания автотранспортных средств.

Акт на списание основных средств

Акт на списание основных средств (ф. № ОС -4) оформляет списание инвентарного объекта основных средств. Актом на списание оформляются операции по ликвидации отдельных частей, входящих в состав объекта основных средств, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как самостоятельные инвентарные объекты. В акте на списание указываются характеристики объекта, в том числе: первоначальная стоимость; сумма начисленной амортизации; проведенные ремонты; причина выбытия с обоснованием причин нецелесообразности использования и невозможности восстановления; состояние основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов; сумма затрат, связанных со списанием основных средств; стоимость материальных ценностей, полученных от списания объекта; финансовый результат от ликвидации.

Акт составляется в двух экземплярах и утверждается руководителем организации или лицом на то уполномоченным. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность основных

средств, и является основанием для сдачи на склад оставшихся в результате списания запасных частей, материалов, металлолома и т.п.

На основании оформленных и переданных бухгалтерской службе актов на списание основных средств или на списание автотранспортных средств в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта. Записи о выбытии объекта основных средств производятся в соответствующем документе, открываемом по месту его нахождения. Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся в течение срока, определяемого руководителем организации.

Оформление передачи объектов по договорам дарения и мены

На основании оформленного акта (накладной) приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1) бухгалтерская служба организации производит соответствующую запись в инвентарной карточке переданного объекта и прилагает указанную карточку к акту приемки-передачи основных средств. Об изъятии карточки на выбывший объект делается отметка в документе, открываемом по местонахождению объекта.

Списание стоимости основных средств, передаваемых в собственность других юридических или физических лиц по договору дарения или мены, производится на основании акта (накладной) приемки-передачи с приложением договора дарения и письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта или на основании договора мены.

Учет выбытия основных средств

Учет реализации и прочего выбытия основных средств производится с использованием счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств».

Счет «Реализация и прочее выбытие основных средств»

Активно-пассивный счет 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» предназначен для обобщения информации о реализации и прочем выбытии (ликвидации, списании, передаче безвозмездно) принадлежащих организации основных средств, а также для определения финансовых результатов от их реализации.

По дебету счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» отражаются:

- балансовая стоимость выбывших объектов — в корреспонденции с кредитом счета 01 «Основные средства»;
- понесенные расходы по операциям, связанным с выбытием объектов основных средств (снос и разборка зданий, сооружений, демонтаж оборудования и т. п.) — в корреспонденции с кредитом счета 23 «Вспомогательные производства».

По кредиту счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» отражается:

- сумма амортизации по выбывшим объектам, начисленная к моменту выбытия – в корреспонденции с дебетом счета 02 «Износ основных средств»;
- начисленная выручка от реализации объектов основных средств – в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- стоимость материальных ценностей, полученных от разборки объектов, в оценке их возможного использования или возможной реализации – в корреспонденции с дебетом счетов учета соответствующих ценностей.

Таблица 7.2 Учет реализации основных средств

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Списаны на реализацию основные средства	Первоначальная стоимость	«Реализация и прочее выбытие основных средств»	«Основные средства»
Списана накопленная амортизация по реализованным объектам	Накопленная амортизация	«Износ основных средств»	«Реализация и прочее выбытие основных средств»
Начислена к получению выручка от реализации основных средств	Выручка от реализации	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	«Реализация и прочее выбытие основных средств»

По окончании отчетного периода определяется финансовый результат от выбытия объектов, равный конечному сальдо счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств». Дебетовое сальдо показывает сумму убытка от выбытия основных средств, кредитовое сальдо – сумму прибыли.

Кредитовое сальдо (прибыль) счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» списывается с дебета данного счета в корреспонденции с кредитом счета 80 «Прибыли и убытки».

Отнесена на финансовые результаты прибыль от реализации основных средств			
30.11	«Реализация и прочее выбытие основных средств» «Прибыли и убытки»	Д-т 5600	К-т 5600

Дебетовое сальдо (убыток) по счету 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» списывается с кредита данного счета в дебет счетов:

- 87 «Добавочный капитал» – при безвозмездной передаче сторонним организациям производственных основных средств;
- 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – при безвозмездной передаче основных средств социальной сферы;
- 80 «Прибыли и убытки» – в других случаях выбытия основных средств.

Отнесен на финансовые результаты убыток от реализации основных средств			
30.11	«Прибыли и убытки» «Реализация и прочее выбытие основных средств»	Д-т 2300	К-т 2300

Аналитический учет по счету 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» ведется по отдельным выбывающим инвентарным объектам основных средств.

Учет списания (ликвидации) основных средств

Затраты, связанные с выбытием основных средств (начисленная оплата труда и произведенные отчисления на социальное страхование работников, участвующих в операциях по выбытию основных средств, налоги и сборы, уплачиваемые из выручки при реализации основных средств и др.) предварительно аккумулируются на дебете счета 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов.

Начислена оплата труда работникам за демонтаж оборудования			
30.11	«Вспомогательные производства» «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Д-т 1000	К-т 1000

При списании объекта с учета накопленные на дебете счета 23 «Вспомогательные производства» расходы списываются с кредита данного счета в корреспонденции с дебетом счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств».

Таблица 7.3 Списание основных средств, пришедших в негодность

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Списан объект с баланса	Первоначальная стоимость	«Реализация и прочее выбытие основных средств»	«Основные средства»
Списаны расходы, связанные с ликвидацией основных средств	Сумма расходов	«Реализация и прочее выбытие основных средств»	«Вспомогательные производства»
Списана накопленная амортизации по выбывшим объектам	Накопленная амортизация	«Износ основных средств»	«Реализация и прочее выбытие основных средств»
Оприходованы поступившие в результате ликвидации материалы, возможные к употреблению	Оценочная стоимость материалов	«Материалы»	«Реализация и прочее выбытие основных средств»

При списании с учета объектов основных средств, подвергшихся дооценке, списание соответствующей суммы дооценки производится в дебет счета 87 «Добавочный капитал», субсчет 87-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке», в пределах учтенной на кредите данного субсчета суммы.

Списан с учета объект основных средств. Отнесены на добавочный капитал суммы дооценки по объекту

30.11	«Реализация и прочее выбытие основных средств» «Добавочный капитал» «Основные средства»	Д-т 15000 2000	К-т 17000
-------	---	----------------------	--------------

Финансовый результат от списания (ликвидации) основных средств равен превышению оборота по дебету счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств». Данная сумма списывается на убытки проводкой с кредита счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» в дебет счета 80 «Прибыли и убытки».

Отнесен на финансовые результаты убыток от списания (ликвидации) объекта			
		Д-т	К-т
28.02	«Прибыли и убытки»	7000	
	«Реализация и прочее выбытие основных средств»		7000

Учет недостачи основных средств

Выявленные по результатам инвентаризации *недостающие или испорченные объекты* списываются с баланса:

- первоначальная стоимость недостающих или испорченных объектов списывается с кредита счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с дебетом счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»;
- сумма накопленной амортизации по данным объектам списывается с дебета счета 02 «Износ основных средств» в корреспонденции с кредитом счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств».

Разница указанных величин есть остаточная стоимость недостающих и испорченных объектов. Эта сумма отражается по кредиту счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» в корреспонденции с дебетом счетов:

- счет 65 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — в части потерь ценностей в результате стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций, относящихся к страховым случаям;
- счет 80 «Прибыли и убытки» — в части некомпенсируемых потерь ценностей, возникших в результате стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций;
- счет 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — во всех остальных случаях недостачи или порчи объектов.

Отнесен на недостачу убыток от хищения основных средств			
		Д-т	К-т
23.11	«Недостачи и потери от порчи ценностей»	15600	
	«Реализация и прочее выбытие основных средств»		15600

Если конкретные виновники недостачи или порчи не установлены, сумма недостачи относится на убытки списанием ее с кредита счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с дебетом счета 80 «Прибыли и убытки».

Списаны на финансовые результаты убытки от хищения основных средств			
		Д-т	К-т
23.11	«Прибыли и убытки»	15600	
	«Недостачи и потери от порчи ценностей»		15600

В случае обнаружения виновников недостачи или порчи сумма недостачи начисляется к возмещению виновником проводкой по кредиту счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с дебетом счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-3 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Начислена к возмещению виновником сумма недостачи			
23.11	«Расчеты с персоналом по прочим операциям» «Недостачи и потери от порчи ценностей»	Д-т 15600	К-т 15600

Вопросы

1. Что такое амортизация? С какой целью она производится?
2. Какие объекты основных средств не подлежат амортизации?
3. С какой целью и каким образом определяется срок полезного использования объекта?
4. Перечислите и охарактеризуйте методы начисления амортизации.
5. Как часто производятся амортизационные отчисления? На какие счета бухгалтерского учета они относятся?
6. Какие методы начисления амортизации используются при осуществлении ускоренной амортизации?
7. Чем отличаются понятия «амортизация» и «износ»?
8. При каких хозяйственных операциях происходит выбытие основных средств?
9. Кто определяет целесообразность списания основных средств?
10. Какими документами оформляется выбытие основных средств?
11. Как используется счет 02 «Износ основных средств»?
12. Как применяется счет 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»? Что показывает сальдо данного счета?