

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ НОВОГО ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

А.И. Кругликова, БГЭУ

Согласно постановлению Министерства финансов РБ от 30 мая 2003 года № 89 «Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета», с 1 января 2004 года все предприятия Республики Беларусь руководствуются новым Планом счетов бухгалтерского учета для отражения операций финансово-хозяйственной деятельности. В связи с этим актуальной остается проблема правильного отражения основных средств на счетах бухгалтерского учета.

Согласно п. 24 «Положения по бухгалтерскому учету основных средств» [2] и п. 90 «Инструкции о порядке бухгалтерского учета основных средств» [3] выбытие объекта основных средств имеет место в случаях физического износа, продажи, обмена, безвозмездной передачи, частичной или полной ликвидации, при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, повлекших невозможность дальнейшего использования или нецелесообразность восстановления, и в других случаях, установленных законодательством. Стоимость выбывающего объекта основных средств подлежит списанию с баланса организации. Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Новым планом счетов предусмотрены два способа отражения выбытия основных средств: с использованием отдельного субсчета к счету 01 «Выбытие основных средств» (например 01/2) и традиционный (без использования этого субсчета). При открытии субсчета «Выбытие основных средств» должен обязательно открываться к счету 01 субсчет «Поступление основных средств» (например 01/1). Для учета выручки и финансового результата от выбытия объекта основных средств предназначен счет 91 «Операционные расходы и доходы», при безвозмездной передаче — счет 92 «Внереализационные доходы и расходы». Согласно инструкции по применению нового плана счетов [1], к счету 91 «Операционные доходы и расходы» могут быть открыты следующие субсчета:

91-1 «Операционные доходы»;

91-2 «Операционные расходы»;

91-3 «Налог на добавленную стоимость»

91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов» и другие.

Рассмотрим особенности отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с выбытием основных средств, согласно старому и новому плану счетов, используя вышеперечисленные субсчета (табл. 1).

Таблица 1

Отражение в учете операций по выбытию основных средств

| № п/п | Содержание операции | По старому плану счетов | | По новому плану счетов | | | |
|-------|---|-------------------------|----------------|------------------------|------------------|----------|------------------|
| | | Д-т | К-т | 1 способ | | 2 способ | |
| | | | | Д-т | К-т | Д-т | К-т |
| 1 | Отражается реализация объекта основных средств | 51, 62 | 47 | 51, 62 | 91/1 | 51, 62 | 91/1 |
| 2 | Списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств | 47 | 01 | 91/2 | 01 | 01/2 | 01/1 |
| 3 | Списывается накопленная амортизация по выбывающему объекту основных средств | 02 | 47 | 02 | 91/1 | 02 | 01/2 |
| 4 | Отражаются затраты по выбытию объекта основных средств | 47 | 44,70,69 и др. | 91/2 | 44, 70, 69 и др. | 91/2 | 44, 70, 69 и др. |
| 5 | Списывается остаточная стоимость объекта основных средств | - | - | - | - | 91/2 | 01/2 |
| 6 | Начислен НДС от реализации объекта основных средств | 47 | 68 | 91/3 | 68 | 91/3 | 68 |
| 7 | Отражается финансовый результат от реализации объекта основных средств: | | | | | | |
| | - прибыль | 47 | 80 | 91/9 | 99 | 91/9 | 99 |
| | - убыток | 80 | 47 | 99 | 91/9 | 99 | 91/9 |

Предприятие, реализуя ранее используемые в своей деятельности основные средства, получает выручку от реализации, которая может быть как ниже, так и выше остаточной стоимости основных средств.

Пример.

Выручка от реализации объекта основных средств составила:

1 вариант — 2 400 000 руб., в том числе НДС — 400 000 руб.

2 вариант – 3 900 000 руб., в том числе НДС – 650 000 руб. Первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 5 000 000 руб., сумма начисленной амортизации 2 000 000 руб. Затраты по выбытию основных средств составили 180 000 руб. В бухгалтерском учете делаются записи, отраженные в табл. 2.

Согласно п. 8.4 “Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость” [4], при реализации объектов основных средств по ценам ниже остаточной стоимости налоговая база определяется исходя из остаточной стоимости. В 1 варианте примера выручка от реализации за вычетом НДС меньше остаточной стоимости, поэтому НДС исчисляется от остаточной стоимости. Во 2 варианте выручка от реализации за вычетом НДС больше остаточной стоимости. Поэтому НДС отражается только от реализации.

Таблица 2

Учет реализации основных средств

| № п/п | Содержание операции | По новому плану счетов | | | | Сумма, тыс. руб. | |
|-------|--|------------------------|------------------|------------|------------------|------------------|-----------|
| | | 1 способ | | 2 способ | | 1 вариант | 2 вариант |
| | | Д-т | К-т | Д-т | К-т | | |
| 1 | Отражается реализация объекта основных средств | 51, 62 | 91/1 | 51, 62 | 91/1 | 2 400 | 3 900 |
| 2 | Отражается НДС от реализации | 91/3 | 68 | 91/3 | 68 | 400 | 650 |
| 3 | Списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств | 91/2 | 01 | 01/2 | 01/1 | 5000 | 5000 |
| 4 | Списывается накопленная амортизация по выбывающему объекту основных средств | 02 | 91/1 | 02 | 01/2 | 2000 | 2000 |
| 5 | Отражаются затраты по выбытию объекта основных средств | 91/2 | 44, 70, 69 и др. | 91/2 | 44, 70, 69 и др. | 180 | 180 |
| 6 | Списывается остаточная стоимость объекта основных средств | - | - | 91/2 | 01/2 | 3000 | 3000 |
| 7 | Начислен НДС от разницы между остаточной стоимостью и выручкой за минусом НДС (20% от разницы) $(3000 - (2400 - 400)) = 1000 * 20 : 100$ | 91/3 | 68 | 91/3 | 68 | 200 | - |
| 8 | Отражается финансовый результат от реализации объекта основных средств: - прибыль - убыток | 91/9 99 | 99 91/9 | 91/9 99 | 99 91/9 | 1380 | 70 |

Следует отметить, что порядок отражения реализации основных средств согласно новому плану счетов полностью совпадает с российским. При этом отечественный план счетов содержит более широкий перечень субсчетов по сравнению с планом счетов РФ, в том числе и к счету 91, что свидетельствует о большей аналитичности информации, получаемой посредством данных синтетического учета. Что касается МСФО, то здесь внимание акцентируется на порядке отражения информации о бухгалтерских объектах в отчетности, а ведение учета оставлено на усмотрение организаций. Поэтому МСФО не содержат конкретных рекомендаций по отражению операций, связанных с реализацией основных средств.

Налоговое законодательство Республики Беларусь предусматривает исчислять сумму причитающегося к уплате НДС при реализации основных средств, исходя из фактических цен реализации, при условии, что они не будут ниже остаточной стоимости основных средств. Если же цена реализации окажется ниже остаточной стоимости, то налоговая база определяется исходя из остаточной стоимости. В мировой налоговой практике налогообложению подвергается фактическая сумма от реализации основных средств, даже если она окажется ниже остаточной стоимости, т.е. налогообложению подвергается реальный оборот (в данном случае реальная величина добавленной стоимости). Однако в отечественной практике такое положение рассматривают как операцию, преследующую своей целью уклонение от уплаты налогов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Коваль Л.С. Бухгалтерский (финансовый) учет: Уч.-метод. пособие.— М.: Гелиос АРВ, 2003.— 464 с.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Пособие под редакцией Л.И.Кравченко.— Мн.: ФУАинформ, 2002.— 528 с.
3. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет.— М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2003.— 792 с.
4. Постановление Министерства финансов РБ от 16 декабря 2003 года № 174 «Об утверждении Правил перехода на Типовой план счетов бухгалтерского учета».
5. Постановление Министерства финансов РБ от 30 мая 2003 года № 89 «Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета».
6. Постановление Министерства финансов РБ от 12 декабря 2001 года № 118 «Положение по бухгалтерскому учету основных средств» с изменениями и дополнениями от 31 марта 2003 года № 48.
7. Постановление Министерства финансов РБ от 20 декабря 2001 года № 127 «Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств».
8. Постановление Государственного налогового комитета РБ от 29 июня 2001 г. № 94 «Об утверждении инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость».