

Бухгалтерский и налоговый учет запасных частей для технического обслуживания и ремонта основных средств

Е.В. Кораблина

Основные средства, такие как производственные линии, машины и оборудование, стоящие на балансе организации, для поддержания их рабочего состояния в обязательном порядке подлежат техническому обслуживанию, а запасные части к ним — замене. Соответственно, на предприятиях (особенно с непрерывным производством) создается неснижаемый (стратегический) резерв комплектующих и запасных частей, с помощью которого в случае необходимости можно в кратчайшие сроки решить задачи оперативного текущего ремонта вышедших из строя машин и оборудования, а также их технического обслуживания в штатном порядке для обеспечения непрерывности производственного процесса.

Учет дорогостоящих комплектующих и запасных частей (стратегический запас) для проведения текущего ремонта и технического обслуживания машин и оборудования на предприятиях с непрерывным производственным процессом нередко вызывает вопросы: как организовать учет таких объектов? что происходит с запасными частями, если оборудование, для которого они предназначались, выбывает (ликвидируется), например, по причине его замены на более новое и усовершенствованное?

Рассмотрим вопросы бухгалтерского учета, списания запасных частей для целей технического обслуживания и текущего ремонта основных средств в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы» [1]¹, ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [2]²

¹ Применяется начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год, если организация не приняла решение о досрочном применении данного стандарта.

² Действует до 31.12.2021; начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год применяются федеральные стандарты бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (утверждены приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н) (в статье не рассматриваются). Организация может принять решение о применении данных стандартов до указанного срока.

Ключевые слова:
учет и списание запасных частей, ремонт основных средств, налог на прибыль организаций, НДС, бухгалтерский учет

Key words:
?

и с учетом рекомендаций фонда «НРБУ “БМЦ”», а также вопросы налогового учета данных объектов для целей налога на прибыль организаций и НДС.

Понятия. Определения. Выводы

Запасные части являются неотъемлемой частью машин или оборудования и не используются отдельно для ведения деятельности.

Материалы, которые потребляются в рамках обычного операционного цикла либо используются в течение не более 12 месяцев при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, являются частью *запасов* [1, п. 3]. К запасам *не относятся* сырье, материалы, комплектующие, запасные части и другие аналогичные объекты, предназначенные для создания, улучшения, восстановления внеоборотных активов [1, подп. «а» п. 3].

Определяясь с учетом запасных частей, прежде всего необходимо оценить их характер, функции и назначение и только после этого принять решение о признании стоимости запасных частей в составе внеоборотных активов в качестве основных средств или в составе оборотных активов в качестве запасов.

Запасные части, используемые в ремонтных работах, которые проводятся, например, раз в 3 года (при этом что операционный цикл может быть и менее 3 лет), относятся к объектам внеоборотных активов, а если 1 раз в год или чаще — к оборотным активам (запасам).

Кроме того, при принятии решения об учете стоимости запасных частей необходимо учитывать существенность (значимость) затрат и исходить из принципа рациональности. Например, у предприятия может быть актив, который используется в процессе производства в течение более 12 месяцев, но стоимость его приобретения незначительна (достаточно низкая), или изрядное количество подобных запасных частей для технического обслуживания (например, небольшие инструменты, формы, контейнеры), используемых в течение более 12 месяцев. В таких случаях, в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 и ПБУ 6/01, активы являются основными средствами, а не запасами, что не очень практично для

отслеживания этих активов и их учета. Поэтому требуется оценить существенность (значимость) подобных запасных частей для бухгалтерской (финансовой) отчетности. Так, можно воспользоваться Рекомендацией № Р-100/2019-КпР «Реализация требования рациональности»: при формировании учетной политики организация может выбрать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности, в частности вместо применения стоимостного лимита, предусмотренного п. 5 ПБУ 6/01, она может выделить группы основных средств, информация о которых заведомо незначительна, исходя из особенностей своей деятельности и структуры ее активов, и затраты на приобретение, создание, улучшение основных средств независимо от их стоимости списывать на расходы по обычным видам деятельности в момент осуществления.

То есть, какие запасные части относить в бухгалтерском учете к основным средствам, а какие — к запасам, организация может определять исходя из периода их использования, цели использования и принципа рациональности.

Учет запасных частей требует тщательного документального оформления для подтверждения экономически оправданных расходов.

Немаловажное значение имеет квалификация затрат, т. е. необходимо определиться, чем является замена запасных частей — текущим ремонтом или модернизацией основного средства. Оценкой квалификации затрат обычно занимаются технические, ремонтные службы производственных предприятий.

Контроль за проведением ремонта осуществляет постоянно действующая на предприятии комиссия. Предприятия, не утвердившие перечень запасных частей, подлежащих замене, производят ремонт на основании дефектной ведомости. Документ используется для списания запасных частей и утверждения плана проведения ремонтных работ.

Если в результате замены запасных частей улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования основного средства, то затраты на запасные части **увеличивают первоначальную стоимость основного средства** [2, пункты 14, 27].

Согласно п. 2 Рекомендации № Р-32/2013-КпР «Ремонт и техническое обслуживание основных средств», если в ходе ремонта и обслуживания происходит замена частей, предлагается использовать схему учета частичной ликвидации объекта основных средств. В частности, необходимо произвести уменьшение стоимости основного средства на сумму остаточной стоимости выходящей части и увеличить стоимость основного средства на сумму затрат по приобретению новой части, а также на сумму иных связанных затрат (например, затрат на монтаж этой части). Затраты на замену частей основных средств включаются в стоимость объектов основных средств.

Если текущий ремонт не приводит к изменению функционального назначения основного средства и не улучшает его показатели, то затраты на ремонт являются **текущими расходами** и признаются в периоде их осуществления [2, пункты 26, 27].

Затраты на ремонт и обслуживание основных средств, осуществляемые с целью восстановления их полезных свойств и продления возможностей их эксплуатации в будущем, проводимые с периодичностью менее 12 месяцев (или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев), признаются текущими расходами периода, в котором они были понесены (п. 3 Рекомендации № Р-32/2013-КпР).

Бухгалтерский учет. Приобретение. Списание. Ликвидация

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) на субсчете 10-5 «Запасные части» учитывается наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных для ремонта, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п.

Приобретенные запасные части учитываются по дебету субсчета 10-5 в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При этом в бухгалтерском балансе предприятие будет отражать стоимость в зависимости от ее квалификации и своей учетной политики (либо в составе внеоборотных активов, либо в составе запасов).

При списании запасов, отпуске их в производство, отгрузке готовой продукции, товаров покупателю себестоимость запасов рассчитывается одним из следующих способов: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО) [1, п. 36].

В соответствии с п. 41 ФСБУ 5/2019 запасы списываются:

- одновременно с признанием выручки от их продажи;
- при выбытии в случаях, отличных от продажи;
- при возникновении обстоятельств, в связи с которыми предприятие не ожидает поступления экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов.

Рассмотрим случаи списания запасных частей

как при их фактическом использовании в производственных целях, так и при ином выбытии.

Списание стоимости запасных частей на техническое обслуживание и текущий ремонт оборудования

Расходы на ремонт объектов основных средств относятся к расходам по обычным видам деятельности (пункты 5, 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н)).

Расходы признаются на дату выполнения условий, предусмотренных п. 16 ПБУ 10/99. Допустим, что эти условия выполняются на дату принятия выполненных работ в сумме, установленной договором. Тогда, стоимость запасных частей вклю-



чается в расходы на дату их передачи для установки на основное средство (основанием является документ, подтверждающий отпуск запасных частей для ремонта), а стоимость работ по установке запасных частей — в расходы на дату подписания акта приемки-сдачи выполненных работ.

Когда запасная часть передается со склада для осуществления технического обслуживания и ремонта, делается проводка по кредиту субсчета 10-5 в корреспонденции с соответствующим счетом учета затрат, утвержденным учетной политикой для таких операций (Дт 20, 23, 25, 26, 29, 44).

Списание стоимости запасных частей на модернизацию оборудования

Если в результате замены запасных частей улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования основного средства, то затраты на запасные части увеличивают первоначальную стоимость основного средства [2, пункты 26, 27]. При этом делается проводка Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 10-5.

Списание неустраиваемых запасных частей

Неликвидные запасы (неустраиваемые запасные части) — запасы, которые не используются (не реализуются) длительное время. Запасы становятся неликвидными в результате морального устаревания, например, по причине появления аналогичных запасов с улучшенными характеристиками, либо прекращения выпуска продукции, для производства которой данные запасы предназначались, либо отсутствия спроса на товары или изготовленную продукцию, либо истечения срока годности (срока хранения).

Кроме того, если, например, списываются морально устаревшие основные средства (машины и оборудование) по причине замены их на более новые и совершенные, а ранее закупленные запасные части, предназначенные для ремонта старых основных средств, не могут быть использованы на новом оборудовании, то их списание можно произвести по аналогии с теми материалами (запасными частями), которые остаются при ликвидации (демонтаже) морально устаревших основных средств.

Списание неликвидных запасных частей при их реализации в качестве лома черных и цветных металлов. Сначала запасные части для основных средств со своего склада переводятся на склад лома черных и цветных металлов.

На дату передачи металлолома специализированной компании предприятие признает прочий доход от продажи в сумме, установленной договором купли-продажи (пункты 7, 10.1, 16 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н)). Эта операция отражается проводкой по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы».

Фактическая себестоимость проданного металлолома признается прочим расходом в периоде его продажи (пункты 11, 16, 18 ПБУ 10/99). При этом делается проводка Дт 91-2 «Прочие расходы» Кт 10-6 «Прочие материалы». При поступлении денежных средств от покупателя металлолома производится бухгалтерская запись по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 62.

Списание неликвидных запасных частей при их реализации. Реализация неликвидных материалов производится по аналогии с реализацией в рамках обычной деятельности предприятия.

Списание и утилизация неликвидных запасных частей. Локальными нормативными документами предприятия в отношении неликвидных запасных частей должны быть установлены сроки возможного использования конкретных номенклатурных позиций запасов с учетом периода их естественного устаревания и периода, по истечении которого представленные номенклатурные позиции подлежат замене. Кроме того, возможность использования отдельных номенклатурных позиций должна подтверждаться путем проведения периодического технического освидетельствования указанных запасов. Неликвидные запасы могут быть списаны по результатам технического освидетельствования в случае их естественного и морального устаревания.

Если в результате технического освидетельствования выявлены невозможность дальнейшего использования таких запасов и необходимость их списания (утилизации), стоимость подлежащих списанию номенклатурных позиций отражается в составе прочих расходов.

Списание и утилизация являются наименее предпочтительным вариантом «избавления» от неликвидных запасных частей, поскольку предприятие не только несет убытки от списания неликвидных запасных частей, но и оплачивает услуги по их утилизации.

Неликвидные запасы, непригодные к дальнейшему использованию (реализации), списываются на основании акта о списании, составленного комиссией, в функции которой входят: непосредственный осмотр материалов; установление причин непригодности материалов к использованию; определение возможности использования материалов на другие цели или их продажи; представление акта на утверждение руководителю организации или уполномоченному им лицу; проведение совместно с экономическими службами (специалистами) оценки рыночной стоимости материалов при понижении их физических свойств (в других случаях оценки, например, при моральном износе материалов, изменении рыночной цены) и определение стоимости отходов (утиля, лома и т. п.); осуществление контроля за утилизацией непригодных к дальнейшему использованию материалов. В акте о списании указываются наименование списываемых материалов и их отличительные признаки; количество; фактическая себестоимость; установленный срок хранения; дата (месяц, год) поступления материалов; причина списания.

В случае передачи запасов сторонней организации для утилизации или вывоза на свалку (захоронения) можно использовать в качестве основания для списания документы, полученные от этой организации.

Возможно разовое списание и списание, проводимое частями периодически, если объем списываемых материалов велик.

Стоимость неликвидных запасов списывается в расходы (дебет субсчета 91-2) [1, подп. «в» п. 41, подп. «б» п. 43] (п. 11 ПБУ 10/99).

Списываемые неликвидные запасы оцениваются способом, установленным в учетной политике предприятия.

Если по запасам ранее был создан резерв под их обесценение, то сумма резерва, относящаяся к списанным запасам, списывается в уменьшение прочих расходов [1, пункты 30, 31].

Использование невостребованных запасных частей в других проектах. Как правило, отдельные невостребованные запасы можно использовать в производственных целях: например, по истечении установленного срока они могут быть направлены на иные производственные нужды. Указанные операции в бухгалтерском учете отражаются путем изменения аналитического признака запасов — изменения места хранения (например, со склада стратегических запасов на производственный склад).

Организация дальнейшего учета запасных частей будет зависеть от их фактического использования.

Формирование резерва под снижение стоимости запасов. До принятия решения о судьбе запасных частей как минимум 1 раз в год (по состоянию на 31 декабря) необходимо проверять запасы на признаки обесценения материалов, такие как моральное устаревание, потеря первоначальных качеств, снижение рыночной стоимости, сужение рынков сбыта, и создавать резерв исходя из их оценки по наименьшей из следующих величин: фактической себестоимости или чистой стоимости продажи [1, пункты 28, 32]. Чистая стоимость продажи соответствует величине, равной приходящейся на данные материалы доле предполагаемой цены, по которой предприятие может продать готовую продукцию (работы, услуги), в производстве которой они используются. Если такой способ применить затруднительно, за чистую стоимость продажи материалов может быть принята цена, по которой можно приобрести аналогичные материалы по состоянию на отчетную дату [1, п. 29].

Создание, изменение и списание резерва отражается на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Налоговый учет. Списание. Ликвидация

Списание стоимости запасных частей на техническое обслуживание и текущий ремонт оборудования

Затраты на приобретение материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды (в том числе в целях ремонта основных средств), относятся к материальным расходам [3, подп. 2 п. 1 ст. 254].

Ограничений в части стоимости запасных частей, относимой к расходам на ремонт, главой 25 НК РФ не установлено.

Расходы на ремонт и техническое обслуживание основных средств включаются в состав расходов, связанных с производством и реализацией [3, подп. 2 п. 1 ст. 253].

Расходы на ремонт основных средств рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат [3, п. 1 ст. 260]. По общему правилу, при использовании метода начисления указанные расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты [3, п. 5 ст. 272].

НДС, предъявленный продавцом запасных частей (предназначенных для установки на основное средство при замене или ремонте), используемых в облагаемых НДС операциях, а также налог, предъявленный со стоимости работ по ремонту основных средств, предприятие вправе принять к вычету. Основаниями являются счета-фактуры, оформленные с соблюдением требований законодательства, наличие соответствующих первичных документов, а также принятие запасных частей и выполненных работ на учет [3, подп. 1 п. 2 ст. 171, абзацы первый, второй п. 1 ст. 172, п. 2 ст. 169].

Списание стоимости запасных частей на модернизацию оборудования

Работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами, в целях налогообложения относятся к работам по достройке, дооборудованию, модернизации.

В результате модернизации изменяется (увеличивается) первоначальная стоимость основных средств [3, п. 2 ст. 257].

Суммы НДС, предъявленные организации продавцом запасных частей, а также подрядной организацией при установке запасных частей на основное средство, подлежат вычету после принятия на учет соответствующих запасных частей и выполненных работ на основании выставленных

контрагентами счетов-фактур, при наличии соответствующих первичных документов [3, подп. 1 п. 2 ст. 171, абзацы первый, второй п. 1 ст. 172].

Списание не востребовавшихся запасных частей

Списание неликвидных запасных частей при их реализации в качестве лома черных и цветных металлов. На дату перехода права собственности на металлолом к специализированной организации предприятие признает выручку от его реализации в сумме, установленной договором, без учета НДС [3, подп. 1, абзац пятый п. 1 ст. 248, пункты 1, 2 ст. 249, п. 3 ст. 271].

Указанный доход уменьшается на стоимость реализованного металлолома [3, подп. 2 п. 1 ст. 268, п. 2 ст. 254].

Согласно п. 8 ст. 161, абзацу второму п. 3.1 ст. 166 НК РФ исчислить НДС при реализации металлолома должен **покупатель** — организация или индивидуальный предприниматель, на которого возлагаются обязанности налогового агента.

Абзацем третьим п. 3 ст. 171 НК РФ установлено, что налоговый агент имеет право на вычет, при условии что товары приобретены для деятельности, облагаемой НДС, или для перепродажи и при их приобретении налог исчислен в соответствии с абзацем вторым п. 3.1 ст. 166 НК РФ.

Таким образом, сумма НДС, исчисленная налоговым агентом — покупателем металлолома, принимается к вычету в порядке и на условиях, предусмотренных статьями 171 и 172 НК РФ.

Списание неликвидных запасных частей при их реализации. Реализация неликвидных материалов производится по аналогии с реализацией в рамках обычной деятельности предприятия.

Списание и утилизация неликвидных запасных частей. Стоимость списанных неликвидных запасов включается в прочие или во внереализационные расходы при наличии документов, подтверждающих их уничтожение или передачу специализированным организациям, занимающимся



сбором отходов от использования запасов (при условии что обязанность уничтожить данные запасы установлена законодательством) [З, подп. 49 п. 1 ст. 264, подп. 20 п. 1 ст. 265, пункты 1, 4 ст. 252].

Учет в расходах стоимости морально устаревших запасов (кроме нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции) законодательством о налогах и сборах не предусмотрен.

Судебная практика по данному вопросу небольшая и неоднозначная. В постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 25.03.2015 № Ф09-1336/15 по делу № А76-9995/2014 рассматривалась ситуация, когда общество списало как неликвидное имущество физически износившиеся и морально устаревшие материалы, включив их стоимость в состав расходов. Суд пришел к выводу, что материалы и комплектующие производственного назначения были списаны как товарно-материальные ценности, не применяемые в производстве в связи со сплошной коррозией поверхности, с окончательным браком, длительным хранением и утратой потребительских свойств. Приобретенные товарно-материальные ценности, признанные впоследствии неликвидными, предназначались для использования в производственной деятельности, направленной на извлечение прибыли.

Однако Арбитражный суд Поволжского округа в постановлении от 07.06.2018 № Ф06-33528/2018 по делу № А55-21609/2017 поддержал вывод налогового органа о неправомерном учете налогоплательщиком расходов по списанию приобретенного товара, не реализованного в течение длительного времени. Суд указал, что в налоговом учете, в отличие от бухгалтерского учета, обесценение стоимости товара не производится, в связи с чем в случае списания неликвидных товаров их стоимость в расходах для целей налогообложения прибыли не учитывается.

Вопрос восстановления ранее принятого к вычету НДС при списании неликвидных товаров также является спорным.

Перечень случаев, когда сумма принятого к вычету налога подлежит восстановлению, указан в п. 3 ст. 170 НК РФ, и в нем списание имущества в связи с признанием его неликвидным не предусмотрено. Поэтому ФНС России в письме от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097 рекомендовало пользоваться информационным письмом Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571, согласно которому, если письменные разъяснения финансового ведомства (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ, а также с решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда РФ, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети Интернет либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов.

Формирование резерва под снижение стоимости запасов. Формирование резерва под обесценение запасов для целей налогообложения прибыли главой 25 НК РФ не предусмотрено. **ППП**

Литература

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: утв. приказом Минфина России от 15 нояб. 2019 г. № 180н. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202003260005> (дата опубликования: 26.03.2020).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (с изм. и доп.).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).

об авторе



Е.В. Кораблина,
директор по аудиту
ООО «Аудиторская служба «Партнеры»»
avtor3@npip.ru