

**Урок \_\_\_\_\_ Тема: Реализация основных средств**

Необходимость продажи основного средства может возникнуть у организации по разным причинам: объект может выйти из строя и организации его проще продать, чем отремонтировать; организация перепрофилирует производство и оборудование перестает использоваться; оборудование морально устарело; организации просто нужны деньги. Причины могут быть самыми различными.

В результате реализации основных средств организация не только избавляется от ненужного ей основного средства, но и уменьшает сумму налога на имущество, поскольку даже в том случае, если основное средство не используется по назначению, налог на имущество продолжает начисляться.

Отражение реализации в бухгалтерском учете

Реализация объекта основных средств является одним из частных случаев выбытия основных средств, которые постоянно не используются для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также для управленческих нужд организации.

Стоимость основного средства, выбывающего в результате продажи, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

При реализации основных средств организация получает доход. Согласно пункту 7 ПБУ 9/99 такие доходы относятся к операционным. Доход от продажи основного средства согласно пункту 30 ПБУ 6/01 принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной в договоре, без учета суммы НДС.

Расходы, связанные с продажей основных средств, относятся к операционным расходам в соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99. В состав расходов включается остаточная стоимость основного средства, затраты на его демонтаж, транспортировку, упаковку и так далее. Работы, связанные с реализацией основных средств, могут быть выполнены как силами самой организации, так и силами сторонних организаций. В случае привлечения сторонних организаций стоимость оказанных ими услуг и выполненных работ отражается организацией по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумма НДС учитывается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции со счетом 60.

Согласно пункту 31 ПБУ 6/01 доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся.

Для учета выбытия основных средств целесообразно к счету 01 открыть отдельный субсчет «Выбытие основных средств», на котором будет формироваться остаточная стоимость реализуемого основного средства. По дебету этого субсчета будет отражаться первоначальная стоимость реализуемого объекта с учетом проведенных переоценок, а по кредиту будет отражаться сумма начисленной амортизации также с учетом проведенных переоценок.

При выбытии объекта основного средства, в том числе в результате продажи, сумма накопленной за время эксплуатации этого объекта амортизации в соответствии с Планом счетов списывается в кредит счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств». По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость основного средства списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Доход от реализации основного средства отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на отдельном субсчете «Прочие доходы», а расходы, связанные с реализацией, отражаются по дебету счета 91 на субсчете «Прочие расходы».

Порядок учета НДС

Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации признается объектом налогообложения НДС согласно пункту 1 статьи 146 НК РФ, при этом налоговая база определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 154 НК РФ как стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), поэтому при продаже основного средства нужно начислить НДС на сумму реализации.

Сумма начисленного НДС отражается в учете согласно Плану счетов по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» в

корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91 – 2 «Прочие расходы».

В том случае, если в первоначальную стоимость реализуемого основного средства был включен НДС, то в соответствии с пунктом 3 статьи 154 НК РФ налоговая база определяется как разница между продажной ценой реализуемого основного средства и его остаточной стоимостью с учетом переоценок. В продажную цену при этом включается сумма НДС. Согласно пункту 4 статьи 164 НК РФ сумма налога на добавленную стоимость будет определена расчетным путем. Для этого налоговую базу необходимо разделить на 118 и умножить на 18 процентов.

### **Пример.**

В марте 2004 года организация продает за 38 350 рублей (в том числе НДС 5 850 рублей) объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта составляет 90 000 рублей. Срок полезного использования этого объекта – 6 лет, фактический срок эксплуатации – 4 года, сумма начисленной амортизации – 60 000 рублей. Транспортные расходы по доставке оборудования покупателю составили 1888 рублей, включая НДС. Доставка была произведена силами сторонней организации. Согласно учетной политике организации обязанность по уплате НДС возникает по мере отгрузки, доходы и расходы в целях налогообложения прибыли определяются по методу начисления.

Для отражения операций в бухгалтерском учете будем использовать следующие наименования субсчетов:

01-1 «Основные средства в организации»;

01-2 «Выбытие основных средств»;

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы».

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операций
Дебет	Кредит		
76	91-1	39 000	Отражена задолженность покупателя за проданный объект основных средств
91-2	68	6 500	Начислен НДС по реализации объекта основных средств
01-2	01-1	90000	Отражено выбытие основного средства
02	01-2	60 000	Списана начисленная сумма амортизации
91-2	01-2	30 000	Списана остаточная стоимость проданного основного средства (90000 – 60000)
91-2	60	1 600	Списаны транспортные расходы по доставке основного средства покупателю
19	60	320	Отражена сумма НДС, подлежащая уплате транспортной организации
51	76	39 000	Погашена задолженность покупателя за проданный объект основных средств

### Налоговый учет реализации

В соответствии со статьей 249 НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных,

выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженных в денежной и (или) натуральной форме.

Таким образом, выручка от реализации основных средств признается доходом от реализации.

Согласно пункту 1 статьи 39 НК РФ реализацией основных средств организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача основного средства на возмездной основе, а в случаях, предусмотренных НК РФ – на безвозмездной основе.

Не признается реализацией товаров, работ или услуг:

- передача основных средств, организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;
- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);
- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации.

Статьей 315 НК РФ предусмотрено, что выручка от реализации основных средств, а также расходы, связанные с их реализацией, при расчете налоговой базы по налогу на прибыль должны учитываться обособленного от прочего имущества и имущественных прав.

Объекты основных средств, приобретаемые организациями для использования в производственных либо управленческих целях, переносят свою стоимость на затраты на производство (расходы на продажу) через амортизационные отчисления в течение всего срока полезного использования, установленного при принятии объекта основных средств к учету.

В некоторых случаях объекты основных средств реализуются задолго до того, как истечет срок их полезного использования. В результате реализации основных средств возникают как прибыли, так и убытки.

Согласно статье 323 НК РФ определение прибыли (убытка) от реализации амортизируемого имущества осуществляется на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода (расхода).

Аналитический учет операций должен содержать информацию:

- о первоначальной стоимости амортизируемого имущества, реализованного (выбывшего) в отчетном (налоговом) периоде;
- об изменениях первоначальной стоимости таких основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации;
- о принятых организацией сроках полезного использования основных средств;
- о способах начисления и сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором такое имущество реализовано (выбыло);
- о цене реализации амортизируемого имущества исходя из условий договора купли-продажи;
- о дате приобретения и дате реализации (выбытия) имущества;
- о дате передачи имущества в эксплуатацию, о дате исключения из состава амортизируемого имущества по основаниям, предусмотренным пунктом 3 статьи 256 НК РФ, о дате расконсервации имущества, о дате окончания договора безвозмездного пользования, о дате завершения работ по реконструкции, о дате модернизации;

о понесенных налогоплательщиком расходах, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества, в частности расходах по хранению, обслуживанию и транспортировке реализованного (выбывшего) имущества.

При реализации основных средств налогоплательщик, в соответствии со статьей 268 НК РФ, имеет право уменьшить доходы от реализации на остаточную стоимость реализуемого имущества и на сумму расходов, связанных с его реализацией.

С 1 января 2002 года не производится корректировка остаточной стоимости основных средств на величину индекса-дефлятора.

Начисление амортизации по объектам основных средств в целях налогового учета, согласно пункту 2 статьи 259 НК РФ прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект основных средств выбыл в результате реализации из состава амортизируемого имущества.

#### Порядок признания доходов и расходов от реализации

Дата получения дохода от реализации объекта основных средств определяется в зависимости от применяемого метода определения доходов и расходов.

Датой получения дохода от реализации основных средств при методе начисления для целей налогообложения прибыли согласно статье 271 НК РФ признается дата реализации основных средств, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав в их оплату.

Как правило, момент перехода права собственности определяется в договоре, но если договором не установлен порядок перехода права собственности на реализуемый объект основных средств, то в соответствии со статьей 223 ГК РФ право собственности у покупателя возникает в момент передачи имущества. Передачей имущества, согласно статье 224 ГК РФ, признается не только вручение вещи приобретателю, но и сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю вещей, отчужденных без обязательства доставки.

Расходы, связанные с реализацией основного средства и принимаемые для целей налогообложения прибыли, согласно статье 272 НК РФ признаются в том периоде, к которому они относятся, независимо от фактической выплаты денежных средств и иной формы их оплаты.

В соответствии со статьей 273 НК РФ организации имеют право определять дату получения дохода по кассовому методу в том случае, если в среднем, за предыдущие четыре квартала, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Датой получения дохода признается день поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) либо имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товара признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком - приобретателем товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

- материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

- амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве;

- расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

Определение финансового результата от реализации основного средства

Прибыль или убыток по операциям реализации основных средств определяется на дату совершения операции. Прибыль от реализации включается в налоговую базу по налогу на прибыль том отчетном периоде, в котором был реализован объект основных средств. Убыток от реализации отражается как расходы, включаемые в целях налогообложения в состав расходов будущих периодов.

**Пример.**

Организация в июне 2004 года реализовала основное средство за 165 200 рублей с учетом НДС, которое было приобретено в марте 2003 года и в этом же месяце введено в эксплуатацию.

Срок полезного использования основного средства, установленный исходя из классификации основных средств, 60 месяцев, фактический срок эксплуатации на 1 января 2004 года 9 месяцев.

На 1 января 2004 года первоначальная стоимость основного средства составила 180 000 рублей, сумма начисленной амортизации – 27 000 рублей амортизация начисляется линейным методом.

В течение эксплуатации основное средство переоценке не подвергалось.

Оставшийся срок полезного использования основного средства на 1 января 2004 года:  
60 месяцев – 9 месяцев = 51 месяц.

Норма ежемесячной амортизации в 2004 года:  
 $(1 / 51 \text{ месяц}) \times 100\% = 1,96\%$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений в 2004 года:  
153 000 рублей  $\times 2,083\% \div 100\% = 2\,998,80$  рублей

Сумма амортизации, начисленная за 6 месяцев 2004 года:  
2 998,80 рублей  $\times 6 \text{ месяцев} = 17\,992,80$  рублей

Остаточная стоимость основного средства на дату реализации:  
180 000 рублей – 27 000 рублей – 17 992,80 рублей = 135 007,20 рублей

Результат от реализации основного средства – прибыль:  
140 000 рублей – 135 007,20 = 4 992,8 рублей

При реализации основного средства организация не всегда может получить прибыль. Если выручка от реализации окажется меньше остаточной стоимости основного средства и расходов, связанных с его реализацией, то результатом от реализации будет убыток, который в целях налогообложения учитывается особым образом.

В соответствии с пунктом 3 статьи 268 НК РФ полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации, включая месяц, в котором имущество было реализовано.

Согласно статье 323 НК РФ аналитический учет должен содержать информацию о наименовании объектов, в отношении которых имеются суммы таких расходов, количестве месяцев, в течение которых такие расходы могут быть включены в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, и сумме расходов, приходящейся на каждый месяц.

**Пример.**

Воспользуемся условиями предыдущего примера, но предположим, что организация реализует объект основных средств за 141 600 рублей с учетом НДС.

Выручка от реализации основного средства 120 000 рублей.

Остаточная стоимость основного средства на дату реализации 135 007,20 рублей.

Результат от реализации основного средства – убыток:  
135 007,20 рублей – 120 000 рублей = 15 007,20 рублей.

Срок полезного использования основного средства 60 месяцев.

Срок фактической эксплуатации 15 месяцев (9 месяцев в 2003 году и 6 месяцев в 2004 году).

Оставшийся срок полезного использования основного средства:  
60 месяцев – 15 месяцев = 45 месяцев.

Сумма убытка, подлежащая включению в состав прочих ежемесячно, начиная с июля 2004 года:  
15 077,20 рублей / 45 месяцев = 333,49 рублей.

Итак, мы определили, что в бухгалтерском учете, согласно пункту 31 ПБУ 6/01, доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета основных средств отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся. Соответственно и убыток от реализации основного средства в бухгалтерском учете принимается в периоде реализации этого основного средства, то есть в нашем примере убыток будет учтен в июне 2004 года. В налоговом учете убыток от реализации включается в состав прочих расходов в течение некоторого срока, порядок определения которого мы рассмотрели. Таким образом, между данными бухгалтерского и налогового учета образуется разница, которая должна быть учтена в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Продолжим пример и посмотрим, какие именно разницы возникнут и как они будут учтены в бухгалтерском учете.

В данном случае возникает вычитаемая временная разница в сумме 15 007,20 рублей, которая приводит к образованию отложенного налогового актива, определяемого как произведение этой разницы на ставку налога на прибыль, установленную законодательством на определенную дату. Сумма отложенного налогового актива составит 3 601,73 рубля (15 007,20 рублей × 24%).

В бухгалтерском учете сумма убытка от продажи основного средства будет отражена следующим образом:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»

- 15 007,20 рублей – отражен убыток от реализации основного средства.

Отложенный налоговый актив в сумме 3 601,73 рублей следует отразить по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» и кредиту 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Мы определили, что в целях налогообложения прибыли убыток от реализации основного средства будет учитываться ежемесячно в течение 45 месяцев, начиная с июля 2004 года в сумме 333, 49 рублей. В бухгалтерском учете это будет отражено по дебету 68 и кредиту 09 счетов, в размере 24% от вышеуказанной суммы.

СОСТАВИТЬ КОНСПЕКТ

ОБРАТНАЯ СВЯЗЬ ПО ЭЛЕКТРОННОЙ ПОЧТЕ