

## Списание основных средств

**С. А. Верещагин,**  
эксперт по методологии  
бухгалтерского учета  
и налогообложения

Рассмотрим порядок списания выбывающего основного средства при прекращении его использования вследствие физического либо морального износа, а также в связи с его продажей. В зависимости от периода между принятием решения о прекращении использования актива как основного средства и его физическим выбытием (ликвидацией или продажей) порядок списания объекта может быть различным.

Выбывающий из организации объект основных средств (далее — ОС) подлежит списанию как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Причины выбытия объекта ОС, в частности, могут быть следующими (п. 40 ФСБУ 6/2020):

- прекращение использования вследствие его физического или морального износа при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования;
- передача другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передача в некоммерческую организацию;
- физическое выбытие в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;
- истечение нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации, в результате чего его использование организацией становится невозможным;
- прекращение организацией деятельности, в которой он использовался, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности;
- другие объективные причины.

Рассмотрим порядок списания выбывающего объекта в некоторых из вышеуказанных ситуаций.

### Списание при прекращении использования вследствие физического либо морального износа

Объект ОС, длительное время находящийся в эксплуатации, неминуемо подвергается физическому износу. Одновременно с этим он может устареть и морально. И в конце срока своего полезного использования (или еще до его истечения) уже не в полной мере может выполнять свои функции.

Организация может принять технически и экономически обоснованное решение, что использование такого объекта, включая затраты на его ремонт и обслуживание, будет обходиться дороже, чем получение дохода от его дальнейшего использования. Его ликвидация, таким образом, принесет меньше расходов, чем последующая эксплуатация.

Прекращение использования актива в качестве объекта ОС (с последующей ликвидацией) влечет его списание с баланса организации (п. 41 ФСБУ 6/2020).

Основанием для списания объекта с учета должен быть признан первичный учетный документ, подтверждающий невозможность использования данного актива в качестве объекта ОС по причине его физического износа либо морального устаревания. За образец такого первичного доку-

Прекращение использования актива в качестве объекта ОС (с последующей ликвидацией) влечет его списание с баланса организации

Если в предыдущие отчетные периоды объект подвергнулся переоценке, то накопленная дооценка подлежит списанию на нераспределенную прибыль

мента можно взять, например, акт о списании ОС по ф. № ОС-4 (ОС-4а, ОС-4б).

Обязанность по заполнению акта должна быть возложена на назначенную руководством организации комиссию, состоящую из сотрудников соответствующих технических (производственных) подразделений. В акте должны быть указаны: основания (причины) списания объекта; сведения о его состоянии на дату списания; краткая индивидуальная характеристика объекта; затраты на его ликвидацию (демонтаж); сведения о количестве и, по мере возможности, стоимости оприходованных запасов, пригодных к дальнейшему использованию или продаже.

Поступивший в бухгалтерию акт далее заполняется уже ее сотрудниками, которые производят денежную оценку содержащейся в нем информации. После утверждения акта сведения о ликвидации и списании объекта вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объекта (объектов и группового учета объектов ОС) (ф. № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б). Эти первичные документы должны храниться в организации не менее пяти лет после списания объекта.

Списание отражается записями по дебету счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» и кредиту счета 01; по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01, субсчет «Выбытие основных средств».

При оприходовании объекта организация могла принять решение о начале начисления амортизации по нему как непосредственно с даты принятия его к учету, так и со следующего месяца (подп. «а» п. 33 ФСБУ 6/2020). Прекращение начисления амортизации по нему должно быть произведено в аналогичном порядке (подп. «б» п. 33 ФСБУ 6/2020) с даты списания либо с месяца, следующего за месяцем списания объекта. Экономически целесообразно начало и прекращение начисления амортиза-

ции производить одинаково (с конкретной даты либо со следующего месяца).

При полном переносе первоначальной стоимости на затраты (расходы) по производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг балансовая стоимость объекта равна нулю. Дебетового сальдо по субсчету «Выбытие основных средств» счета 01 в этом случае не возникает. Следовательно, не возникает и расходов от списания стоимости объекта.

Если объект на момент его списания был не полностью амортизирован, то возникает дебетовое сальдо по субсчету «Выбытие основных средств» к счету 01 в размере его балансовой (ранее называвшейся — остаточной) стоимости.

Балансовая стоимость объекта, отраженная по дебету счета 01, субсчет «Выбытие основных средств», признается расходами отчетного периода, в котором он подлежит списанию. В регистрах бухгалтерского учета производится запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» и кредиту счета 01, субсчет «Выбытие основных средств».

Если в предыдущие отчетные периоды объект подвергнулся переоценке, то накопленная дооценка подлежит списанию на нераспределенную прибыль (подп. «а» п. 20 ФСБУ 6/2020) записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал», субсчет «Переоценка основных средств».

Затраты на ликвидацию объекта (демонтаж, утилизацию отходов, восстановление окружающей среды и пр.) признаются расходами периода, в котором они были произведены (п. 43 ФСБУ 6/2020).

Затраты на ликвидацию, произведенные собственными силами, списываются на расходы записями по дебету счета 91, субсчет «Прочие расходы» и кредиту счетов 25

При ликвидации объекта могут остаться материальные ценности, пригодные для дальнейшего использования или продажи

«Общепроизводственные расходы» (70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 10 «Материалы» и др.). Основанием для их списания должны служить первичные учетные документы (наряды, акты на списание израсходованных материалов и т. п.).

При ликвидации объекта силами привлеченной организации сумма затрат определяется согласно первичному учетному документу, предъявленному подрядчиком (акт приема-передачи работ, наряд-заказ и т. п.). Предъявленный подрядчиком НДС (если он является плательщиком налога на добавленную стоимость) подлежит вычету.

Производятся записи по дебету счета 91, субсчет «Прочие расходы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60; дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» и кредиту счета 19.

При принятии объекта к учету организация имела право включить в его первоначальную стоимость оценочное обязательство (резерв) по его будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановле-

нию окружающей среды (подп. «ж» п. 10 ФСБУ 26/2020). В этом случае затраты на ликвидацию объекта подлежат списанию за счет начисленного тогда резерва записями (п. 43 ФСБУ 6/2020) по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счетов 70, 69, 10, 25, 60.

При ликвидации объекта могут остаться материальные ценности, пригодные для дальнейшего использования или продажи. Они принимаются к учету по стоимости, определенной в порядке, установленном п. 16 ФСБУ 5/2019, а именно по наименьшей из величин:

- стоимости, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла;

- сумме балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

В регистрах бухгалтерского учета производятся записи по дебету счета 10 и кредиту счета 91, субсчет «Прочие доходы» (пример 1).

#### ПРИМЕР 1

##### **Списание с учета объекта ОС в связи с его ликвидацией**

Организация приняла решение ликвидировать объект ОС в связи с его физическим износом и дальнейшей невозможностью эффективного экономического использования при производстве продукции. Первоначальная стоимость объекта на дату принятия к учету – 6 000 000 руб. Установленный срок полезного использования (далее – СПИ) – 10 лет (120 мес.). Ранее объект не пе-

реоценивался. При принятии объекта к учету оценочное обязательство на его демонтаж и утилизацию не создавалось. На дату принятия решения (приказа, распоряжения, протокола комиссии и т. п.) о ликвидации объект использовался восемь лет и два месяца (включая месяц, в котором он подлежит ликвидации и списанию). Ежемесячно амортизация по объекту начислялась в сумме 50 000 руб. (6 000 000 руб. : 120 мес.). На дату списания амортиза-

ция начислена в размере 4 900 000 руб. (50 000 руб. x 98 мес.).

В акте о ликвидации указаны затраты, предъявленные привлеченной организацией, производившей его демонтаж, на сумму 480 000 руб. (в том числе НДС 80 000 руб.). Стоимость оприходованных пригодных к дальнейшему использованию (продаже) запасов принята равной 75 000 руб.

Таким образом, расходы при ликвидации объекта составили 1 500 000 руб. (1 100 000 руб. + 400 000 руб.), доходы от оприходования материалов – 75 000 руб., убыток – 1 425 000 руб.

Ликвидация объекта в регистрах бухгалтерского учета отражается записями:

**Д-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства»  
6 000 000 руб.  
списана первоначальная стоимость ликвидированного объекта;

**Д-т сч. 02** «Амортизация основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»  
4 900 000 руб.  
списана накопленная амортизация;

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»

1 100 000 руб. (6 000 000 – 4 900 000) балансовая (недоамортизированная) стоимость объекта признана прочими расходами;

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

**К-т сч. 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

400 000 руб. (480 000 – 80 000) затраты на ликвидацию объекта признаны прочими расходами;

**Д-т сч. 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

**К-т сч. 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

80 000 руб.  
НДС, предъявленный подрядчиком за ликвидацию объекта;

**Д-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»,

**К-т сч. 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»  
80 000 руб.

предъявленный подрядчиком НДС принят к вычету;

**Д-т сч. 10** «Материалы»,

**К-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие доходы»  
75 000 руб.

оприходованы запасы, пригодные к дальнейшему использованию или продаже ■

В примере 1 рассмотрен вариант, когда период между принятием решения о списании объекта и завершением его ликвидации, т. е. фактическим физическим выбытием объекта, был относительно небольшим. Процедура прошла в одном отчетном периоде, между тем в ряде случаев при

списании, например, зданий, сооружений, оборудования ликвидация (демонтаж) подлежащего списанию объекта может занять довольно длительный промежуток времени.

Решение о ликвидации объекта и ее начало (прекращение его использования, от-

В налоговом учете расходы (убытки) от списания недоамортизированных объектов ОС признаются на дату их ликвидации

ключение от сетей энергоснабжения, начало работ по демонтажу) может начаться в одном отчетном периоде, а фактически закончиться — в другом.

Согласно п. 41 ФСБУ 6/2020 объект ОС подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором он выбывает или становится неспособным приносить организации экономические выгоды в будущем. Поэтому расходы от его списания возникают на дату принятия и вступления в силу документально оформленного решения о прекращении эксплуатации объекта и подготовке его к ликвидации (ее начале).

Величину затрат на ликвидацию объекта можно будет определить и признать расходами только в следующем отчетном периоде, после оформления соответствующих первичных учетных документов.

В рассматриваемой ситуации на расходы будет списана только стоимость подлежащего ликвидации объекта.

После прекращения эксплуатации и вплоть до завершения ликвидации объект ОС физически не выбывает, а представляет собой имеющее какую-то стоимость имущество, которое уже не приносит организации экономические выгоды, но все еще ей принадлежит.

Для контроля сохранности этого имущества необходимо вести его учет.

Инструкцией по применению Плана счетов такая ситуация не предусмотрена. Полагаем целесообразным учитывать такой актив вплоть до полной ликвидации за балансом, а также допустимым его отражение в сумме балансовой стоимости на забалансовом счете, например, на счете 012, назвав его «Имущество, подлежащее ликвидации».

Записи при списании объекта ОС, использование которого уже прекращено, но ликвидация еще не завершена, могут быть следующими:

**Д-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства»

списана первоначальная стоимость объекта, признанного непригодным к дальнейшей эксплуатации;

**Д-т сч. 02** «Амортизация основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч.

«Выбытие основных средств»

списана накопленная амортизация по объекту ОС;

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч.

«Выбытие основных средств»

балансовая стоимость объекта списана на прочие расходы;

**Д-т сч. 84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

**К-т сч. 83** «Добавочный капитал», субсч.

«Переоценка основных средств»

переоценка объекта отнесена на нераспределенную прибыль;

**Д-т сч. 012** «Имущество, подлежащее ликвидации»

принято к учету имущество, подлежащее ликвидации.

В налоговом учете расходы (убытки) от списания недоамортизированных объектов ОС признаются на дату их ликвидации (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ). Поскольку расходы в регистрах бухгалтерского учета в рассматриваемой ситуации возникли раньше, чем в налоговом учете, где они будут признаны только в следующем отчетном периоде, возникает вычитаемая временная разница (п. 11 ПБУ 18/02), которая приводит к начислению отложенного налогового актива (п. 14 ПБУ 18/02).

Его начисление подлежит отражению записью по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет

Отраженные в регистрах бухгалтерского учета за прошлый отчетный период расходы (убытки) от списания балансовой (остаточной) стоимости объекта ОС признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую прибыль на дату завершения его ликвидации

«Расчеты по налогу на прибыль» (99 «Прибыли и убытки»).

Отметим, что данные факты хозяйственной жизни подлежат отражению в бухгалтерской отчетности того периода, в котором было прекращено использование данного актива как объекта ОС.

В следующем периоде были завершены работы по ликвидации объекта. Также были оприходованы оставшиеся после нее материалы, пригодные к дальнейшему использованию или продаже.

Затраты по ликвидации объекта собственными силами на основании поступивших первичных документов должны быть отражены записями:

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

**К-т сч. 25** «Общепроизводственные расходы» (70, 69, 10 и др.) признаны затраты.

Если ликвидация объекта производилась силами привлеченной организации, то про-

изводятся записи по дебету счета 91, субсчет «Прочие расходы» и кредиту счета 60; дебету счета 19 и кредиту счета 60; дебету счета 68, субсчет «Расчеты по НДС» и кредиту счета 19.

Принятие к учету оставшихся при ликвидации объекта запасов, пригодных к дальнейшему использованию или продаже, должно быть отражено записями по дебету счета 10 и кредиту счета 91, субсчет «Прочие доходы».

Отраженные в регистрах бухгалтерского учета за прошлый отчетный период расходы (убытки) от списания балансовой (остаточной) стоимости объекта ОС признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую прибыль на дату завершения его ликвидации.

Начисленный ОНА подлежит восстановлению записью по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» (99) и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» (пример 2).

## ПРИМЕР 2

### Списание с учета объекта ОС в связи с его ликвидацией в разные отчетные периоды

Организация во второй половине декабря приняла решение ликвидировать объект ОС в связи с его физическим износом и дальнейшей невозможностью эффективного экономического использования при производстве продукции. Работы по ликвидации начаты в декабре и завершены в феврале следующего года. Первоначальная стоимость объекта на дату принятия к учету – 6 000 000 руб. Установленный СПИ – 10 лет (120 мес.). Ранее объект не переоценивался. Оценочное обязательство на его демонтаж и утилизацию при принятии объекта к учету не создава-

лось. На дату принятия решения о ликвидации объект использовался восемь лет и два месяца (включая декабрь, т. е. месяц, в котором он подлежит ликвидации и списанию). Ежемесячно амортизация по объекту начислялась в размере 50 000 руб. (6 000 000 руб. : 120 мес.). На дату списания амортизация была начислена в сумме 4 900 000 руб. (50 000 руб. x 98 мес.).

Выбытие объекта из состава ОС отражается записями за декабрь:

**Д-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства» 6 000 000 руб.

списана первоначальная стоимость ликвидированного объекта;

**Д-т сч. 02** «Амортизация основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»  
4 900 000 руб.

списана накопленная амортизация;

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»

1 100 000 руб. (6 000 000 – 4 900 000)  
балансовая (недоамортизированная) стоимость объекта признана прочими расходами;

**Д-т сч. 09** «Отложенные налоговые активы»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль» (99 «Прибыли и убытки») 220 000 руб. (1 100 000 x 20 %) начислен ОНА от суммы расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль;

**Д-т сч. 012** «Имущество, подлежащее ликвидации»

1 100 000 руб.

принято к учету имущество, подлежащее ликвидации.

В феврале следующего года получен акт о ликвидации объекта от привлеченной организации, производившей его демонтаж. В феврале объект подлежит исключению из состава амортизируемого имущества. В акте указаны затраты на ликвидацию в сумме 480 000 руб. (в том числе НДС 80 000 руб.). Стоимость оприходованных пригодных к дальнейшему использованию (продаже) запасов принята равной 75 000 руб.

В феврале произведены записи:

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

**К-т сч. 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

400 000 руб. (480 000 – 80 000)  
затраты на ликвидацию объекта признаны прочими расходами;

**Д-т сч. 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

**К-т сч. 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

80 000 руб.

отражен НДС, предъявленный подрядчиком за ликвидацию объекта;

**Д-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»,

**К-т сч. 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»  
80 000 руб.

предъявленный подрядчиком НДС принят к вычету;

**Д-т сч. 10** «Материалы»,

**К-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие доходы»

75 000 руб.

оприходованы запасы, пригодные к дальнейшему использованию или продаже;

**Д-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль» (99 «Прибыли и убытки»),

**К-т сч. 09** «Отложенные налоговые активы»

220 000 руб.

восстановлен ОНА, начисленный на дату списания объекта ОС;

**К-т сч. 012** «Имущество, подлежащее ликвидации»

1 100 000 руб.

отражено выбытие ликвидированного имущества.

Общая сумма расходов при ликвидации объекта составила 1 500 000 руб.

(1 100 000 + 400 000), доходы от оприходования материалов – 75 000 руб. При этом расходы от исключения объекта из состава ОС в размере 1 100 000 руб. были признаны расходами предыдущего года, а 400 000 руб. –

уже текущего. Точно также доходы от оприходования материалов признаны доходом текущего года. Предложенный подход позволяет, на наш взгляд, точнее отразить финансовый результат деятельности организации ■

### Списание в связи с продажей

Объект, дальнейшее использование которого организацией признано экономически нецелесообразным, может быть продан другому лицу согласно заключенному между ними договору купли-продажи. По такому договору продавец обязуется за плату передать покупателю право собственности на указанное имущество. Право собственности может перейти к покупателю в момент передачи имущества, что подтверждается подписанием соответствующего приемопередаточного акта.

Проданный объект подлежит списанию на дату перехода права собственности записями:

**Д-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства» списана первоначальная стоимость проданного объекта ОС;

**Д-т сч. 02** «Амортизация основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств» списана накопленная амортизация.

Если проданный объект в предыдущие годы подвергался переоценке, то сумма переоценки, отраженная как добавочный капитал, должна увеличить размер нераспределенной прибыли. Производится запись по дебету счета 83 и кредиту счета 84.

Дальнейшие записи должны быть следующими:

**Д-т сч. 62** «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

**К-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие доходы» отражена сумма выручки, полученной (подлежащей получению) от покупателя;

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС» начислен НДС, подлежащий получению от покупателя;

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств» списана балансовая стоимость проданного объекта ОС.

По условиям заключенного договора право собственности к покупателю может перейти позже его документально подтвержденной передачи. Например, после полной оплаты или после наступления каких-то других событий, предусмотренных договором.

В соответствии с гражданским законодательством право собственности на объекты недвижимости переходит к покупателю на дату их регистрации в ЕГРН.

Иначе говоря, на дату передачи объекта и подписания приемопередаточного акта распоряжаться объектом будет уже покупатель, а числиться владельцем будет еще продавец.



Прекращение использования объекта в непосредственной деятельности дает организации право переквалифицировать его в другой вид активов организации – долгосрочные активы к продаже

Фактическое выбытие объекта в этом случае должно быть отражено следующими записями:

**Д-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства» списана первоначальная стоимость переданного объекта ОС;

**Д-т сч. 02** «Амортизация основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств» списана накопленная амортизация;

**Д-т сч. 83** «Добавочный капитал»,

**К-т сч. 84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» списана переоценка переданного объекта ОС;

**Д-т сч. 45** «Товары отгруженные»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств» отражена передача объекта ОС покупателю.

В налоговом учете доходы от продажи объектов недвижимости увеличивают прибыль на дату передачи этого объекта покупателю (п. 3 ст. 271 НК РФ). Балансовая (остаточная) стоимость объекта, как и другие расходы, связанные с его продажей, соответственно, ее уменьшают.

Договорная стоимость объекта увеличивает базу по НДС в аналогичном порядке – на дату документально подтвержденной передачи объекта покупателю. Следовательно, необходимо будет произвести следующие записи:

**Д-т сч. 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС» начислен НДС от продажной стоимости объекта;

**Д-т сч. 09** «Отложенные налоговые активы»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль» (или 99 «Прибыли и убытки») начислен ОНА от продажной стоимости переданного объекта;

**Д-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль» (или 99 «Прибыли и убытки»),

**К-т сч. 77** «Отложенные налоговые обязательства» начислено ОНО от балансовой стоимости переданного объекта.

На дату государственной регистрации перехода права собственности в ЕГРН продавец обязан отразить выручку от продажи объекта в регистрах бухгалтерского учета (пример 3). Потребуется записи:

**Д-т сч. 62** «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

**К-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы» отражена выручка, полученная (подлежащая получению) от покупателя объекта ОС;

**Д-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль» (или 99 «Прибыли и убытки»),

**К-т сч. 09** «Отложенные налоговые активы» погашен ОНА, начисленный при передаче объекта покупателю;

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС» начислен НДС, подлежащий получению от покупателя в составе выручки;

**Д-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»,

**К-т сч. 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» погашена сумма НДС, начисленного при передаче объекта покупателю;

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

## ПРИМЕР 3

**Отражение продажи объекта ОС с убытком**

Организация приняла решение продать объект ОС за 900 000 руб. (в том числе НДС 150 000 руб.). По условиям договора право собственности переходит к продавцу на момент подписания приемопередаточного акта. Первоначальная стоимость объекта на дату принятия к учету – 6 000 000 руб. Установленный СПИ – 10 лет (120 мес.). Ранее объект не переоценивался. На дату продажи объект использовался восемь лет и два месяца (включая месяц продажи). Ежемесячно амортизация начислялась в размере 50 000 руб. (6 000 000 руб. : 120 мес.). На дату списания амортизация начислена в сумме 4 900 000 руб. (50 000 руб. x 98 мес.).

После подписания акта и передачи объекта покупателю производятся записи:

**Д-т сч. 62** «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

**К-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие доходы»  
900 000 руб.

отражена выручка, подлежащая получению от покупателя;

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»  
150 000 руб.

отражен НДС, учтенный в составе выручки;

**Д-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства»  
6 000 000 руб.  
списана первоначальная стоимость проданного объекта;

**Д-т сч. 02** «Амортизация основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»  
4 900 000 руб.

списана накопленная амортизация;

**Д-т сч. 91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»  
1 100 000 руб. (6 000 000 – 4 900 000)  
отражена балансовая стоимость проданного объекта.

Убыток от продажи объекта составил 350 000 руб. [(900 000 – 150 000) – 1 100 000]. От него следует начислить условный доход по налогу на прибыль в сумме 70 000 руб. (350 000 x 20 %) и отразить его записью:

**Д-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль»,

**К-т сч. 99** «Прибыли и убытки»  
70 000 руб.

отражен условный доход по налогу на прибыль.

Далее необходимо начислить ОНА. Производится запись по дебету счета 09 и кредиту счета 68, субсч. «Расчеты по налогу на прибыль» (или 99) на сумму 70 000 руб.

Со следующего месяца сумма понесенного убытка в течение оставшегося СПИ объекта, т. е. 22 месяцев, будет равными долями (примерно по 15 909 руб.) уменьшать налогооблагаемую прибыль. Ежемесячно производятся учетные записи по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» (или 99) и кредиту счета 09 на сумму 3 182 руб. (70 000 руб. : 22 мес.) ■

В период между выводом объекта из эксплуатации и его продажей организация может нести затраты на его содержание, обслуживание, хранение и пр. Их следует признать издержками обращения

**К-т сч. 45** «Товары отгруженные» списана балансовая стоимость объекта, проданного покупателю;

**Д-т сч. 77** «Отложенные налоговые обязательства»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль» (или 99 «Прибыли и убытки») погашено ОНО, начисленное при передаче объекта покупателю.

В примере 3 рассмотрен вариант, при котором организация продает используемый в своей непосредственной деятельности объект сразу после приобретения, так сказать, «с колес». Однако на практике возможна ситуация, когда принимается решение вначале прекратить эксплуатацию объекта по прямому назначению — для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), и только затем начать искать на него покупателей.

Период между прекращением использования актива как ОС, поиском покупателя, заключением с ним договора купли-продажи и передачей ему этого актива может быть весьма продолжительным. Прекращение использования объекта в непосредственной деятельности дает организации право переквалифицировать его в другой вид активов организации — долгосрочные активы к продаже (п. 10.1 ПБУ 16/02).

Долгосрочные активы к продаже подлежат учету в составе оборотных активов обособленно от других активов. Актив должен быть оценен по балансовой стоимости ОС на момент его переклассификации. Его последующая оценка осуществляется в порядке, предусмотренном для оценки запасов (п. 10.2 ПБУ 16/02). На наш взгляд, для учета долгосрочных активов целесообразно использовать счет 41 «Товары».

Отражение решения о прекращении использования объекта в качестве ОС и его

подготовка к продаже должны быть отражены записями:

**Д-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства» списана балансовая стоимость объекта;

**Д-т сч. 02** «Амортизация основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств» списана накопленная амортизация.

Если объект до этого подвергался переоценке, то ее сумма списывается записью по дебету счета 83 и кредиту счета 84. Далее выставленный на продажу объект должен быть отражен в учете как товар записью по дебету счета 41 и кредиту счета 01, субсчет «Выбытие основных средств». В период между выводом объекта из эксплуатации и его продажей организация может нести затраты на его содержание, обслуживание, хранение и пр. Их следует признать издержками обращения и ежемесячно относить на расходы записями по дебету счета 44 «Расходы на продажу» и кредиту счетов 60, 70, 69 и др.; дебету счета 90, субсчет «Себестоимость продаж» и кредиту счета 44.

При продаже объекта следует иметь в виду, что право собственности передается не на ОС (внеоборотный актив), а на оборотный актив, предназначенный для продажи, т. е. товар. Следовательно, в регистрах бухгалтерского учета его продажа подлежит отражению, как и продажа любого другого товара, записями по счету 90 «Продажи».

Если по заключенному договору право собственности на товар переходит на момент его передачи (отгрузки) покупателю, то записи должны быть следующими:

**Д-т сч. 62** «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

**К-т сч. 90** «Продажи», субсч. «Выручка»

Убыток от реализации долгосрочного актива к продаже, т. е. прочего имущества организации, уменьшает налогооблагаемую прибыль отчетного периода

отражена сумма выручки, полученной (подлежащей получению) от покупателя;

**Д-т сч. 90** «Продажи», субсч. «НДС»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»

НДС, подлежащий получению от покупателя;

**Д-т сч. 90** «Продажи», субсч. «Себестоимость продаж»,

**К-т сч. 41** «Товары»

списана учетная стоимость проданного товара.

Если по условиям договора либо согласно действующему законодательству право собственности на переданный (отгруженный) товар переходит к покупателю на других условиях, то продажа актива должна быть отражена записями:

**Д-т сч. 45** «Товары отгруженные»,

**К-т сч. 41** «Товары», субсч. «Долгосрочные активы к продаже»

отражена передача товара покупателю;

**Д-т сч. 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»

начислен НДС от продажной стоимости товара;

**Д-т сч. 09** «Отложенные налоговые активы»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль» (или 99 «Прибыли и убытки»)

начислен ОНА от продажной стоимости переданного товара;

**Д-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль» (или 99 «Прибыли и убытки»),

**К-т сч. 77** «Отложенные налоговые обязательства»

начислено ОНО от учетной стоимости переданного товара.

На дату перехода права собственности на товар продавец обязан отразить выручку от его продажи записями:

**Д-т сч. 62** «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

**К-т сч. 90** «Продажи», субсч. «Выручка»

отражена выручка, полученная (подлежащая получению) от покупателя;

**Д-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль» (или 99 «Прибыли и убытки»),

**К-т сч. 09** «Отложенные налоговые активы»

погашен ОНА, начисленный при передаче товара покупателю;

**Д-т сч. 90** «Продажи», субсч. «НДС»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»

начислен НДС, подлежащий получению от покупателя в составе выручки;

**Д-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»,

**К-т сч. 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

погашена сумма НДС, начисленного при передаче товара покупателю;

**Д-т сч. 90** «Продажи», субсч. «Себестоимость продаж»,

**К-т сч. 45** «Товары отгруженные»

списана учетная стоимость товара, проданного покупателю;

**Д-т сч. 77** «Отложенные налоговые обязательства»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль» (или 99 «Прибыли и убытки»)

погашено ОНО, начисленное при передаче товара покупателю.

Если товар продан с убытком, то особые правила отражения убытков от продажи ОС (амортизируемого имущества) (п. 3 ст. 268 НК РФ) на него не распространяются. Убыток от реализации долгосрочного актива к продаже, т. е. прочего имущества организации, уменьшает налогооблагаемую прибыль отчетного периода (п. 2 ст. 268 НК РФ) (пример 4).

## ПРИМЕР 4

**Отражение реализации  
долгосрочного актива  
к продаже с убытком**

Организация приняла решение прекратить использование объекта ОС и выставить его на продажу. Первоначальная стоимость объекта на дату принятия к учету 6 000 000 руб. Установленный СПИ – 10 лет (120 мес.). Ранее объект не переоценивался. На дату прекращения использования объект находился в эксплуатации восемь лет и два месяца (включая месяц прекращения использования). Ежемесячно амортизация начислялась в размере 50 000 руб. (6 000 000 руб. : 120 мес.). На дату списания амортизация начислена в сумме 4 900 000 руб. (50 000 руб. x 98 мес.).

Переквалификация актива – перевод объекта ОС в долгосрочный актив к продаже – подлежит отражению записями:

**Д-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства»  
6 000 000 руб.

списана первоначальная стоимость объекта, выведенного из эксплуатации;

**Д-т сч. 02** «Амортизация основных средств»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»  
4 900 000 руб.

списана накопленная амортизация;

**Д-т сч. 41** «Товары», субсч. «Долгосрочные активы к продаже»,

**К-т сч. 01** «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»  
1 100 000 руб. (6 000 000 – 4 900 000)  
принят к учету долгосрочный актив к продаже.

С покупателем был заключен договор, в котором цена продажи была установлена в сумме 900 000 руб. (в том числе НДС 150 000 руб.).

После подписания акта и передачи объекта покупателю производятся записи:

**Д-т сч. 62** «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

**К-т сч. 90** «Продажи», субсч. «Выручка»  
900 000 руб.

отражена выручка, подлежащая получению от покупателя;

**Д-т сч. 90** «Продажи», субсч. «НДС»,

**К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»  
150 000 руб.

отражена сумма НДС, учтенная в составе выручки;

**Д-т сч. 90** «Продажи», субсч. «Себестоимость продаж»,

**К-т сч. 41** «Товары», субсч. «Долгосрочные активы к продаже»  
1 100 000 руб.

списана стоимость проданного актива.

Убыток от продажи объекта в сумме 350 000 руб. [(900 000 – 150 000) – 1 100 000] уменьшает финансовый результат и налогооблагаемую прибыль отчетного периода ■

## Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс].

2. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 г. № 204н // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс].