

## **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ПРИ ПРОДАЖЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**Девятаева Н. В.**, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита,  
Мордовский государственный университет имени Н.П.Огарёва, г. Саранск  
**Громкова И. С.**, студентка 3 курса экономического факультета,  
Мордовский государственный университет имени Н.П.Огарёва, г. Саранск

*В статье рассматриваются проблемы учета основных средств при их продаже. В частности раскрыты различия между бухгалтерским и налоговым учетом продаваемых объектов, методика отражения в учете отрицательного финансового результата от реализации основных средств, а также переход права собственности на недвижимость от продавца к покупателю.*

Ключевые слова: основные средства, учет основных средств, бухгалтерский и налоговый учет основных средств, прибыль и убыток от реализации, переход права собственности на недвижимость.

Выбытие объектов основных средств в соответствии с пунктом 29 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» имеет место в случаях продажи; прекращения использования вследствие физического или морального износа; передачи в виде вклада в уставный капитал другой организации; безвозмездной передачи; частичной или полной ликвидации; при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, повлекших невозможность дальнейшего использования или нецелесообразность восстановления основных средств, а также в других ситуациях, установленных законодательством. Во всех вышеперечисленных случаях выбывающий объект основных средств подлежит списанию с бухгалтерского учета организации [5].

В настоящее время учет основных средств – это один из наиболее сложных участков учета. Причин сложившейся ситуации несколько.

Во-первых, существует большое количество различий между бухгалтерским и налоговым законодательством. Бухгалтер, отвечающий за этот участок работы, должен досконально знать как требования бухгалтерского законодательства (это в первую очередь ПБУ 6/01 и Методические указания по учету основных средств (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 N 186н)), так и нормы главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Ошибки в бухгалтерском учете чреваты проблемами с налогом на имущество, ошибки в налоговом учете - влекут за собой неприятности в части налога на прибыль.

Во-вторых, расхождение данных бухгалтерского и налогового учета - это постоянные и временные разницы, подлежащие учету в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Причем разницы, возникающие в связи с учетом основных средств, как правило, носят долго-

срочный характер (возникают и уменьшаются в течение всего срока амортизации объектов).

В-третьих, многие вопросы, связанные с учетом основных средств, до конца не урегулированы и являются источником многочисленных споров между налоговиками и налогоплательщиками.

Существует целый ряд проблемных моментов, связанных с выбытием основных средств коммерческой организации. В частности, при продаже основных средств бухгалтер зачастую сталкивается с различиями между бухгалтерским и налоговым учетом таких сделок. Эти различия образуются в двух случаях. Первый – бухгалтерская остаточная стоимость реализованного объекта не совпадает с его налоговой стоимостью. И второй случай – основное средство продано с убытком. Рассмотрим данные ситуации подробно.

Прибыль от продажи основного средства – это разница между полученной выручкой и остаточной стоимостью реализованного объекта. Бухгалтерская выручка обычно совпадает с данными налогового учета. А вот расхождения между бухгалтерской и налоговой остаточной стоимостью имущества встречаются часто. В коммерческой организации данные бухгалтерского и налогового учета по остаточной стоимости основных средств не совпадают, так как основные средства в налоговом учете признаются амортизируемым имуществом. Происходит это из-за различий в первоначальной стоимости объектов, в сроках их полезного использования или способах начисления амортизации. И по мере того как по таким объектам начисляется амортизация, в бухгалтерском учете накапливаются вычитаемые или налогооблагаемые временные различия.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02), утвержденное Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. N 114н (ред. от 24.12.2010), в свою очередь, требует начислять на разницу между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью от продажи имущества отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство.

Отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство при выбытии актива, по которому оно начислялось, списывается в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль, как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных различий будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы или отложенные налоговые обязательства.

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, кроме случаев, когда законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы [7].

Реализация основных средств осуществляется на основании договора купли-продажи или мены. При этом согласно требованию пункта 81 Методиче-

ских указаний по бухгалтерскому учету основных средств (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 N 186н), продавец и покупатель должны оформить акт приемки-передачи объекта формы № ОС-1 (для зданий или сооружений — форма № ОС-1а). Кроме того, данные об исключении объекта из состава основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы № ОС-6 и ОС-6а), которая прилагается к акту приемки-передачи основных средств. Об изъятии инвентарной карточки на выбывший объект основных средств делается отметка в документе, открываемом по местонахождению объекта [2].

На дату совершения операции по реализации амортизируемого имущества налогоплательщик определяет прибыль (убыток). Прибыль подлежит включению в состав налоговой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества. Убыток отражается в аналитическом учете как прочие расходы в соответствии с порядком, установленным статьей 268 НК РФ.

К сожалению, не всегда реализация основного средства дает положительный финансовый результат. Чаще всего компании продают свое имущество дешевле, чем когда-то его приобрели. Из-за этого реализация нередко оказывается убыточной. Чтобы отразить такую операцию в учете, бухгалтеру нужно быть особенно внимательным, так как Налоговый Кодекс и нормативные акты по бухгалтерскому учету устанавливают разные нормы по признанию полученного убытка, и принять во внимание ряд особенностей.

Согласно пункту 3 статьи 268 НК РФ при продаже объекта основных средств нужно сравнить две величины. Первая – это выручка от реализации (без НДС). Вторая – сумма остаточной стоимости и расходов, связанных с продажей. Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования данного имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. Начинать списание убытков нужно с месяца, следующего за месяцем реализации [3].

При отражении убытка в налоговом учете, учет доходов и расходов от реализации амортизируемого имущества организация должна вести пообъектно. Соответственно и результат от реализации – прибыль или убыток также определяется по каждому объекту амортизируемого имущества отдельно. Такой порядок налогового учета установлен в статье 323 НК РФ. Налогоплательщик определяет финансовый результат от реализации амортизируемого имущества на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода (расхода).

При этом, как гласит последний абзац ст. 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 [4].

В бухгалтерском учете, в отличие от налогового, убыток от реализации основных средств необходимо отразить в полной сумме в том периоде, когда состоялась убыточная продажа. На сумму убытка, который будет учтен для целей налогообложения в следующих отчетных периодах, в бухгалтерском учете продавца на дату реализации имущества образуется вычитаемая временная разница, приводящая к образованию отложенного налогового актива (п. 11, 14 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»). Сумма отложенного налогового актива отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы». Погашение вычитаемой временной разницы и отложенного налогового актива будет производиться по мере признания суммы убытка от продажи амортизируемого имущества в налоговом учете и отражаться в бухгалтерском учете обратной записью по счетам 09 и 68 (абз. 2 п. 17 ПБУ 18/02). Погашение производится ежемесячно в течение 20 месяцев, начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором произошла реализация основных средств [7].

Сумма налогового убытка представляет собой расходы будущих периодов в налоговом учете. В бухгалтерском учете все расходы были признаны полностью при реализации основного средства. То есть в этом случае расходы в бухгалтерском учете больше чем расходы в налоговом учете в период реализации основного средства, следовательно, возникает вычитаемая временная разница.

Таким образом, при продаже с убытком по налоговому учету сумма убытка будет уменьшать налогооблагаемую базу в течение оставшихся месяцев, планировавшегося срока полезного использования основного средства.

При продаже основных средств может возникнуть ситуация, при которой возникает временной разрыв между датой передачи недвижимости покупателю по акту приема-передачи и датой государственной регистрации права собственности на эту недвижимость за покупателем.

Одним из условий признания выручки (поступления от продажи) в бухгалтерском учете является переход права собственности на товар от продавца к покупателю (пп. «г» п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (в ред. Приказа Минфина РФ от 25.10.2010 N 132н, от 08.11.2010 N 144н) [6].

Поскольку при продаже недвижимости дата перехода права собственности определяется датой государственной регистрации, то продавец может признать выручку от продажи недвижимости (отразить по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы») только на дату государственной регистрации прав на имущество [1].

При продаже объекта недвижимости выручка от реализации имущества признается на момент перехода права собственности к покупателю. Переход права собственности на недвижимость по договору подлежит государственной

регистрации (п. 1 ст. 551 ГК РФ). При этом переход права собственности на недвижимость происходит после такой регистрации (п. 2 ст. 223 ГК РФ).

Согласно п. 3 ст. 2 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" датой государственной регистрации прав является день внесения соответствующих записей о правах в Единый государственный реестр прав. Следовательно, до внесения изменений в Единый государственный реестр прав объект недвижимости учитывается в составе основных средств организации-продавца и подлежит налогообложению налогом на имущество.

Однако возможен и другой подход к решению этой проблемы.

Для признания актива объектом основных средств необходимо одновременное выполнение условий, предусмотренных п. 4 ПБУ 6/01:

– объект предназначен для использования в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), для управленческих нужд либо для сдачи в аренду;

– использование объекта предполагается в течение длительного времени (срок полезного использования - свыше 12 мес.);

– последующая перепродажа актива не предполагается;

– актив способен приносить доход в будущем [5].

На дату единовременного прекращения действия этих условий организация должна признать выбытие объекта основных средств.

При продаже недвижимости все перечисленные в п. 4 ПБУ 6/01 условия перестают выполняться в момент передачи объекта покупателю, т.е. в момент подписания акта приема-передачи. Поэтому именно в этот момент продавец должен признать в бухгалтерском учете выбытие основного средства.

При этом, поскольку до момента государственной регистрации перехода права собственности к покупателю продавец продолжает оставаться титульным собственником объекта, с момента подписания акта приема-передачи недвижимого имущества до даты государственной регистрации продавец должен продолжать учитывать недвижимость на своем балансе.

Однако в нормативных документах не говорится, какой бухгалтерский счет для этого используется. Поэтому организация может самостоятельно принять решение о том, какой счет использовать для отражения объекта, переданного покупателю по акту приема-передачи. Это может быть счет 45 «Товары отгруженные» или отдельный субсчет на счете 01 «Основные средства».

Изложенный подход, очевидно, приводит к следующему выводу. Поскольку продаваемое здание выбывает у продавца из состава основных средств на дату подписания акта приемки-передачи здания, то оно подлежит обложению налогом на имущество у продавца только до даты передачи его покупателю по акту приемки-передачи. Интересно, что законодательство России в области бухгалтерского учета какое-то время придерживались именно этого подхода.

Как бы то ни было, на сегодняшний день, продаваемый объект недвижимости числится в составе основных средств и облагается налогом на имущество

у организации-продавца до момента государственной регистрации перехода прав собственности.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Крутякова Т. Л. Основные средства/ Т.Л.Крутякова. – М.: АйСи Групп, 2009. - 296 с.
2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств от 13 октября 2003 г. N 91н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 N 186н) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: [надежная правовая поддержка] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111055>
3. Налоговый Кодекс Российской Федерации Статья 268. Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав (в ред. Федеральных законов от 06.06.2005 N 58-ФЗ) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: [надежная правовая поддержка] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=117426>
4. Налоговый Кодекс Российской Федерации Статья 323. Особенности ведения налогового учета операций с амортизируемым имуществом (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: [надежная правовая поддержка] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=117426>
5. Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 от 30 марта 2001 г. N 26н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 N 186н) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: [надежная правовая поддержка] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111056>
6. Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 от 6 мая 1999 г. N 32н (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 N 144н) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: [надежная правовая поддержка] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107299>
7. Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 от 19 ноября 2002 г. N 114н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 N 186н) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: [надежная правовая поддержка] - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111060#>

## THE PROBLEMS OF RECORD KEEPING AT FIXED ASSETS SELLING

**Devyataeva N. V.**, Associate Professor, Chair of Accounting and Audit

Ogarev Mordovia State University, Saransk

**Gromkova I. S.**, 3<sup>rd</sup> year student of Department of Economics

Ogarev Mordovia State University, Saransk

*The article deals with the problems of record keeping of fixed assets selling . In particular the distinctions between accounting and tax account of sold objects, a procedure of reflection at the accounting loss from the fixed assets realisation, as well as passing of fixed property from seller to customer are revealed.*

**Key words:** fixed assets, assets accounting, accounting and tax account of fixed assets, profit and loss from realisation, passing of fixed property.