

Долгосрочные активы к продаже: учет и налогообложение

М.А. Климова

Ключевые слова:

долгосрочный актив к продаже, бухгалтерский учет, налог на прибыль организаций, НДС, налог на имущество организаций, транспортный налог

Key words:

long-term asset for sale, accounting, corporate income tax, VAT, corporate property tax, transport tax

Новый объект бухгалтерского учета

В российском бухгалтерском учете появился новый объект учета, новый вид актива — долгосрочный актив к продаже. Этот термин введен приказом Минфина России от 05.04.2019 № 54н, которым внесены изменения в ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» [1]. Данный стандарт устанавливает порядок раскрытия информации о прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. В части учета долгосрочных активов к продаже стандарт должны при-

менять и некоммерческие организации (за исключением государственных, муниципальных учреждений).

Что же это за актив и когда он возникает в учете организации?

Долгосрочным активом к продаже может быть признан любой вид внеоборотных активов (за исключением финансовых вложений), если:

а) использование этого актива прекращено в связи с принятием решения о его продаже;

б) в отношении актива имеется подтверждение того, что возобновление его использования не предполагается. Таким подтверждением, например, могут быть соответствующее решение, принятое руководством организации; начало действий по подготовке актива к продаже; заключение соглашения о продаже [1, п. 10.1].

Учитывая, что новая редакция ПБУ 16/02 основана на МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от

аннотация

Разъясняются нюансы бухгалтерского и налогового учета долгосрочных активов к продаже, а также вопросы налогообложения данных активов НДС, налогом на имущество организаций и транспортным налогом.

The nuances of accounting and tax accounting of long-term assets for sale, as well as issues of taxation of these assets with VAT, corporate property tax and transport tax are explained in the article.

28.12.2015 № 217н) и призвана привести правила раскрытия информации о прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности в соответствии с ним, можно обратиться к этому международному стандарту финансовой отчетности, в п. 8 которого изложены формализованные признаки высокой вероятности продажи актива. Так, продажа высоковероятна, если руководством соответствующего уровня приняты на себя обязательства реализации плана по продаже актива, предприняты активные меры по поиску покупателя и выполнению плана; значительные изменения в плане или его отмена маловероятны; высоки шансы одобрения сделки акционерами (если оно требуется); ведутся активные действия по продаже актива по обоснованной цене.

Внеоборотные активы, использование которых временно прекращено, не считаются долгосрочными активами к продаже в целях ведения бухгалтерского учета.

Долгосрочными активами к продаже считаются также предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции, за исключением случаев, когда такие ценности признаются материалами, запасными частями или иными видами запасов, предназначенными для дальнейшего использования организацией при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг).

Таким образом, новый порядок предполагает переклассификацию внеоборотного актива, когда перестают выполняться условия его признания и меняется его назначение, а именно предполагается его продажа.

Российский бухгалтер, как правило, привык продолжать учитывать и раскрывать в бухгалтерской (финансовой) отчетности объекты в составе внеоборотных активов до момента их выбытия (в частности, продажи). Но насколько это обоснованно? Согласно п. 29 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н) стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгал-

терского учета. С момента, когда принято решение о том, что объект основных средств больше не предназначен для использования в производстве продукции (при выполнении работ, оказании услуг), для управленческих нужд организации и запланирована его продажа, прекращается выполнение условий, предусмотренных п. 4 ПБУ 6/01, для признания актива объектом основных средств. Как следствие, сохраняя за таким имуществом в учете статус объекта основных средств, бухгалтер, по сути, игнорирует изменение категории актива, что снижает качество учетных и отчетных данных, достоверность экономических показателей, а в итоге и качество управленческих решений пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Поэтому п. 10.1 ПБУ 16/02 предписывает учитывать долгосрочные активы к продаже в составе оборотных активов обособленно от других активов.

Новые правила применяются начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 год (п. 2 приказа Минфина России от 05.04.2019 № 54н).

Пунктом 10.2 ПБУ 16/02 предусмотрено, что оценивать долгосрочные активы к продаже нужно по балансовой стоимости соответствующего основного средства или другого внеоборотного актива на момент его переклассификации в долгосрочный актив к продаже.

Последующая оценка долгосрочных активов к продаже осуществляется в порядке, предусмотренном для оценки запасов. Это, в свою очередь, означает, что переклассифицированные активы нужно проверять на обесценение, ведь материальные ценности, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей, т. е. в нетто-оценке (п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н)).

Данный резерв образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью материальных ценностей и их учетной ценой, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Для формирования резерва в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) предусмотрен счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Образование резерва отражается по кредиту счета 14 и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». В следующем отчетном периоде по мере реализации долгосрочных активов к продаже, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается: в учете делается запись по дебету счета 14 и кредиту счета 91. Аналогичная запись делается при повышении рыночной стоимости объектов, по которым ранее были созданы соответствующие резервы. Если в конце следующего отчетного периода выявляется дальнейшее снижение стоимости долгосрочного актива к продаже, то сумма резерва увеличивается на соответствующую величину. Создание, доначисление и уменьшение указанного резерва изменяют расходы (доходы) периода, в котором совершаются эти операции.

Больше никаких комментариев по организации бухгалтерского учета долгосрочных активов к продаже ПБУ 16/02 не дает. Однако у бухгалтера наверняка возникнет целый ряд вопросов, например: как классифицировать актив, который переведен организацией на консервацию и в дальнейшем не исключена его продажа? что делать, если продажа объекта затягивается более чем на год?

Где же найти на них ответы? Согласно п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н), составляя учетную политику организации, нужно руководствоваться МСФО и рекомендациями в области бухгалтерского учета, если по конкретному вопросу в ФСБУ не установлены способы ведения бухгалтерского учета. Поэтому советуем обратиться к МСФО (IFRS) 5 и Рекомендации Фонда развития бухгалтерского учета

«Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета “Бухгалтерский методологический центр”» Р-84/2017-КпР «Переклассификация основных средств в активы для продажи» (размещена на официальном сайте фонда <http://www.bmcenter.ru>) (далее — Рекомендация Р-84/2017-КпР). Рекомендацию Р-84/2017-КпР следует применять в части, не противоречащей новой редакции ПБУ 16/02.

Если период завершения продажи превысит 1 год, то это не будет препятствовать классификации актива в качестве предназначенного для продажи, если причиной задержки являются события или обстоятельства, не контролируемые организацией, и существует достаточное подтверждение того, что план по продаже актива остается в силе (п. 9 МСФО (IFRS) 5 и приложение В к этому стандарту).

Когда судьба сделки по продаже актива становится неопределенной или решение о продаже отменено, отложено на неопределенный срок, принято решение о дальнейшем использовании ценностей для нужд организации, объект долгосрочных активов к продаже следует заново классифицировать — как запасы, как объект внеоборотных активов, возможно, списать — в соответствии с тем, как определена его судьба.

Учитывая, что решение о признании долгосрочного актива к продаже принимается только тогда, когда имеется подтверждение того, что возобновление использования этого объекта не предполагается [1, п. 10.1], при отмене решения о продаже вопрос об изменении категории актива можно рассматривать через призму ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (утв. приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н (в ред. от 06.04.2015)), т. е. как исправление ошибки с целью верной классификации актива.

Помимо этого, п. 7 МСФО (IFRS) 5 и п. 1 Рекомендации Р-84/2017-КпР предполагают, что



объект (при выполнении прочих вышеприведенных условий) классифицируется как долгосрочный актив к продаже только в случае его наличия для немедленной продажи. Поэтому объект, который находится в состоянии, не пригодном для его немедленной продажи, не следует рассматривать как этот вид актива. Например, объект основных средств, который законсервирован и не может быть продан до выполнения работ по расконсервации, не относится к категории долгосрочных активов к продаже.

Стоимость долгосрочных активов к продаже отражается в бухгалтерском балансе в разделе «Оборотные активы» отдельной статьей либо включается в другую статью бухгалтерского баланса, например «Прочие оборотные активы» (см. информационное сообщение Минфина России от 09.07.2019 № ИС-учет-19).

Прибыль (убыток), связанная(ый) с долгосрочными активами к продаже (в том числе создание и изменение величины резерва под снижение стоимости материальных ценностей, результат продажи), отражается в отчете о финансовых результатах отдельной статьей либо включается в другую статью отчета, например, «Прочие расходы», «Прочие доходы» [1, п. 12].

В пунктах 12—23 ПБУ 16/02 установлен состав информации о долгосрочных активах к продаже, которая должна раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах с учетом ее существенности. Раскрытие информации в пояснениях может оказаться необходимым, даже если данные о долгосрочных активах к продаже признаны несущественными в целях составления бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Назовем раскрываемую в пояснениях информацию:

- а) описание долгосрочных активов к продаже;
- б) описание фактов и обстоятельств продажи, включая предполагаемый способ и период продажи;
- в) величина прибыли (убытка), связанная с долгосрочными активами к продаже, и статья отчета о финансовых результатах, в которую эта прибыль (этот убыток) включена (включен) (если она (он) не представлена (не представлен) обособленно непосредственно в отчете о финансовых результатах);

г) отчетный сегмент, к которому относятся показатели, связанные с долгосрочными активами к продаже (в случае раскрытия информации по сегментам в бухгалтерской отчетности);

д) любые существенные изменения в суммах или сроках поступления денежных средств, относящихся к долгосрочным активам к продаже, а также события, вызвавшие соответствующие изменения;

е) для тех активов, по которым организация заключила договор(ы) купли-продажи, раскрываются продажная цена актива (после вычета расчетных расходов на выбытие), сроки поступления денежных средств и отражаемая в бухгалтерском балансе сумма соответствующих активов и обязательств;

ж) данные об отмене плана продажи актива.

Если объект классифицирован как долгосрочный актив к продаже после окончания года, но до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности организации, то такая отчетность должна быть уточнена в части раскрытия показателей, характеризующих этот актив, описания фактов и обстоятельств продажи или ведущих к предполагаемому выбытию, ожидаемого способа и срока этого выбытия, ожидаемого или полученного экономического результата от продажи [1, п. 19]. Данные отражаются в порядке, предусмотренном ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (утв. приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н) для учета событий после отчетной даты.

Нужно отметить, что описанные нововведения вправе не применять организации, которым разрешено вести упрощенный бухучет, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (п. 3.1 приказа Минфина России от 02.07.2002 № 66н (в ред. от 05.04.2019)).

Кроме того, если организация считает, что информация о долгосрочных активах к продаже или каких-то их видах не влияет на экономические решения пользователей ее бухгалтерской



(финансовой) отчетности, т. е. является несущественной, она вправе выбрать способ ведения бухгалтерского учета такого имущества, руководствуясь исключительно требованием рациональности, не применяя положения ПБУ 16/02. Это вытекает из положений п. 7.4 ПБУ 1/2008.

Вопросы налогообложения

Налоговый учет

НК РФ [2] не содержит положений, аналогичных содержащимся в бухгалтерских нормативных правовых актах, относительно учета амортизируемого имущества, выведенного из эксплуатации и предназначенного для продажи. Для целей налогообложения прибыли переклассификация такого имущества в товары не производится.

В то же время возникает вопрос: следует ли продолжать считать объект, который выведен из эксплуатации и предназначен для продажи, амортизируемым имуществом?

В силу п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ к амортизируемому относятся имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ) и используются им для извлечения дохода; под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 100 000 руб. Амортизация начисляется за период эксплуатации основных средств.

Можно предположить, что, когда объект выведен из эксплуатации и уже не использует-

ся как средство труда, он не должен относиться к амортизируемому имуществу.

В то же время в п. 3 ст. 256 НК РФ прямо указано, что из состава амортизируемого имущества в целях налогообложения прибыли исключаются основные средства, переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев; находящиеся по решению руководства организации на реконструкции или модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев (за исключением случаев, когда основные средства в процессе реконструкции или модернизации продолжают использоваться налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода). Законсервированные и реконструируемые объекты не рассматриваются как долгосрочные активы к продаже.

Таким образом, если руководствоваться только п. 3 ст. 256 НК РФ, то оснований для прекращения начисления амортизации в отношении объекта, выведенного из эксплуатации и предназначенного для продажи, нет. Если же исходить из определения амортизируемого имущества или основных средств, то начисление амортизации нужно прекратить с месяца, следующего за месяцем окончания использования актива.

Сравним последствия применения этих вариантов для налогоплательщика.

1. Если продолжить амортизировать объект, то его остаточная стоимость будет уменьшаться до момента реализации; после чего на оставшуюся сумму можно будет уменьшить доход от продажи [2, подп. 1 п. 1 ст. 268]. При этом амортизационные отчисления за период, когда объект уже не используется и ожидает продажи, не следует включать в состав затрат, ведь, по общему правилу, расходами признаются любые затраты, при условии что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода [2, п. 1 ст. 252]



(письмо Минфина России от 12.04.2018 № 03-03-06/1/24220).

2. Если остановить начисление амортизации с месяца, следующего за месяцем вывода объекта из эксплуатации, то может получиться, что последний «придет» к продаже с завышенной остаточной стоимостью и налогоплательщик будет обвинен в занижении налоговой базы по налогу на прибыль.

Не забудем и о другой разновидности долгосрочных активов к продаже — материальных ценностях, оприходованных при ликвидации (демонтаже) внеоборотного актива, в отношении которых также принято решение о продаже. Здесь нормы НК РФ вполне однозначны: стоимость полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств включается в состав внереализационных доходов налогоплательщика, а затем, при реализации, доход от продажи таких ценностей уменьшается на сумму ранее признанного внереализационного дохода [2, п. 13 ст. 250, подп. 2 п. 1 ст. 268].

НДС

Вывод объекта из эксплуатации с целью его последующей продажи, если реализация подлежит налогообложению, по общему правилу, не является основанием для восстановления суммы НДС, ранее принятой к вычету по соответствующему объекту [2, п. 3 ст. 170].

То же самое можно сказать и о демонтаже объекта с целью последующей продажи высвободившихся материальных ценностей, запасных частей.

Налог на имущество организаций

Долгосрочные активы к продаже из числа движимого имущества налогообложению не подлежат.

Объектом налогообложения налогом на имущество организаций НК РФ признаются:

1) недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, в случае если налоговая база в отношении такого имущества определяется как среднегодовая стоимость объекта;

2) недвижимое имущество, находящееся на территории Российской Федерации и принадлежащее организациям на праве собственности или праве хозяйственного ведения, в случае если налоговая база в отношении такого имущества определяется как кадастровая стоимость имущества [2, п. 1 ст. 374].

Получается, что при переклассификации объекта недвижимости, ранее учитываемого в составе основных средств, в долгосрочный актив к продаже он перестает быть объектом налогообложения налогом на имущество, если ранее база по нему определялась как среднегодовая стоимость, но остается объектом налогообложения, если подлежал налогообложению исходя из кадастровой стоимости, ведь в этом случае счет бухгалтерского учета, на котором отражался объект недвижимости, значения не имеет. В последнем случае налог нужно уплачивать вплоть до прекращения права собственности на объект (с учетом правил п. 5 ст. 382 НК РФ).

При прекращении права собственности налогоплательщика на объекты недвижимого имущества, облагаемые по кадастровой стоимости, в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (сумм авансовых платежей по налогу) осуществляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение количества полных месяцев, в течение которых данные объекты недвижимого имущества находились в собственности налогоплательщика, к количеству месяцев в налоговом (отчетном) периоде. Если прекращение права собственности произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения права; если до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц прекращения права не учитывается при определении указанного коэффициента.

Когда объект недвижимости ликвидируется (демонтируется) и извлеченные при этом ценности классифицируются как долгосрочные ак-



тивы к продаже, обязанность по исчислению и уплате налога на имущество организаций прекращается, поскольку она связана с наличием у налогоплательщика реально существующих объектов недвижимости (см. письмо ФНС России от 24.09.2018 № БС-4-21/18577, определение Верховного Суда РФ от 20.09.2018 № 305-КГ18-9064 по делу № А40-154449/2017).

Транспортный налог

Объектом налогообложения транспортным налогом признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации [2, п. 1 ст. 358].

Пунктом 3 ст. 362 НК РФ установлено: в случае снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т. д.) в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (сумм авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. Если снятие транспортного средства с регистрации произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц снятия с регистрации транспортного средства, если до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц снятия с регистрации транспортного средства не учитывается при определении вышеуказанного коэффициента.

Таким образом, для исчисления транспортного налога не имеет значения факт вывода транспортного средства из эксплуатации и наличие плана

его продажи (см., например, письма Минфина России от 31.08.2011 № 03-05-06-04/269, 03.07.2008 № 03-05-06-04/39, постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27.07.2007 по делу № А29-8682/2006а (определением ВАС РФ от 14.11.2007 № 14553/2007 в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора откано)).

Если рассматривать автотранспорт, то его регистрация прекращается по заявлению владельца в следующих случаях: утраты или хищения; прекращения права собственности на транспортное средство; расторжения договора лизинга, предметом которого является транспортное средство; его утилизации^{*}; вывоза за пределы Российской Федерации в целях постоянного его использования за границей; отказа собственника транспортного средства от прав на застрахованное имущество, либо в случае замены транспортного средства, признанного товаром ненадлежащего качества (п. 8 Правил государственной регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации (приложение № 1 к приказу МВД России от 26.06.2018 № 399)).

Как видим, автотранспорт, который решено продать, не представляется возможным снять с учета до сделки, поэтому транспортный налог следует уплачивать даже в отношении транспортного средства, эксплуатация которого прекращена. **ИПП**

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02: утв. приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н (с изм. и доп.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).

об авторе

М.А. Климова,
независимый консультант-практик
по вопросам налогообложения,
бухгалтерского учета и трудового
права, к. э. н.

* Прекращение регистрации транспортного средства в связи с его утилизацией осуществляется на основании свидетельства (акта) об утилизации, подтверждающего факт уничтожения транспортного средства.