|  |  |
| --- | --- |
| **ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ**  **РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  **«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»**  **(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)** |  |

Разработана

Некоммерческой организацией

**ФОНД «НРБУ «БМЦ»**

**Принята Комитетом по рекомендациям 2015-04-24**

**РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-63/2015  
«МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ ОТ ЛИКВИДАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»**

## ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В результате ликвидации (в т.ч. частичной), проводимой при выбытии, реконструкции, модернизации основного средства остаются материальные ценности, которые могут быть проданы или использованы в деятельности организации.

В этой связи возникают вопросы:

1. в качестве какого актива учитывать извлеченные материальные ценности,
2. по какой стоимости и в какой момент их признавать,
3. куда подлежит списанию стоимость ликвидируемого основного средства,
4. как признавать финансовый результат от данных операций.

## РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется в равной степени как к материальным ценностям, получаемым при демонтаже и разборке объекта основных средств, так и к самому объекту основных средств или его составным частям в случае, если такой объект или его составные части продаются по окончании эксплуатации целиком без разборки. Соответственно, термин «материальные ценности от ликвидации основного средства» применяется в равной степени ко всем указанным объектам. Однако настоящая Рекомендация не применяется к материальным ценностям, которые организация намерена дальше использовать в качестве основных средств.
2. Материальные ценности от ликвидации (в т.ч. частичной) основного средства, предназначенные для продажи, оцениваются (за исключением случая, указанного в пункте 6 настоящей Рекомендации) по предполагаемой стоимости их продажи, уменьшенной на сумму предполагаемых затрат, необходимых для демонтажа и разборки основного средства с целью извлечения (получения) ценностей из ликвидируемого объекта, доведения их до готовности к продаже и осуществления продажи (далее – чистая стоимость продаж), но не выше остаточной стоимости ликвидируемого основного средства.
3. Материальные ценности от ликвидации основного средства приходуются одновременно со списанием основного средства на наиболее позднюю из двух дат – дату принятия решения об изменении модели получения будущих экономических выгод от использования, либо дату прекращения эксплуатации. При этом ценности приходуются за счёт остаточной стоимости основного средства. Величина, на которую остаточная стоимость основного средства превышает чистую стоимость продажи ценностей, списывается на расходы текущего периода. Указанный расход классифицируется для целей отчёта о финансовых результатах как расход от выбытия основных средств.
4. Затраты на демонтаж и разборку основного средства с целью извлечения (получения) ценностей из ликвидируемого объекта, доведение их до готовности к продаже относятся на увеличение их стоимости, но не выше чистой стоимости продажи, актуализированной на момент фактического осуществления указанных затрат. Затраты на ликвидацию основного средства, не связанные с извлечением (получением) предполагаемых к продаже ценностей, списываются на расходы текущего периода как расход от выбытия основных средств.
5. Материальные ценности от ликвидации основного средства признаются в составе оборотных активов. В бухгалтерском балансе указанные ценности до их продажи классифицируются (за исключением случая, указанного в пункте 6 настоящей Рекомендации) как отдельный вид оборотного актива, детализирующий группу статей «Запасы», с наименованием, например, «Материальные ценности от выбытия основных средств» или «Бывшие основные средства к продаже». Прибыль или убыток от продажи таких ценностей для целей отчёта о финансовых результатах относится на увеличение (уменьшение) доходов или расходов от выбытия основных средств в составе прочих доходов (расходов).
6. В случае если материальные ценности от ликвидации основного средства аналогичны материально-производственным запасам организации и могут использоваться в качестве таковых в её обычной деятельности, эти ценности признаются в составе соответствующего класса материально-производственных запасов. При этом их первоначальной стоимостью считается стоимость, по которой учитываются  аналогичные запасы, используемые организацией в своем операционном цикле, но не выше суммы списываемой стоимости ликвидируемого основного средства, увеличенной на сумму фактических затрат на его демонтаж, разборку с целью извлечения (получения) ценностей и доведение до состояния, пригодного к использованию. Дальнейший учёт и отражение в отчётности таких материальных ценностей, включая признание финансовых результатов от их продажи, осуществляется в общем порядке, как и других материально-производственных запасов, полученных обычным путём.

## ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Условия принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве основных средств установлены пунктом 4 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 6/2001 «Учет основных средств». Указанные условия перестают выполняться при прекращении эксплуатации объекта основных средств, в том числе в случаях, когда организация ожидает от выбытия объекта получить какие-то экономические выгоды. При этом для бухгалтерского учета не имеет значения, будут ли эти выгоды получены в результате продажи самого объекта основных средств, его составных частей или в результате продажи полученных при его демонтаже, разборке и утилизации каких-либо материальных ценностей.

Основное средство должно списываться в момент прекращения его эксплуатации с целью его продажи или продажи остающихся от его ликвидации материальных ценностей. Это подтверждается пунктом 76 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (далее – Указания), где прямо указано, что выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия его к бухгалтерскому учету. Соответственно в этот же момент должны приходоваться материальные ценности, которые организация намерена продать или использовать в своей деятельности в качестве запасов. Это оприходование должно производиться одновременно со списанием основного средства независимо от физического состояния объекта в данный момент.

В соответствии с пунктом 9 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 5/2001 «Учет материально-производственных запасов» фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В процитированной норме использован оборот «исходя из» текущей рыночной стоимости. Он говорит о том, что текущая рыночную стоимость запасов следует использовать в качестве основы оценки запасов, но при этом не обязательно оценка во всех случаях должна быть равна рыночной стоимости. В случаях, когда оценка актива должна непосредственно равняться определённой стоимости, в ПБУ используются соответствующие речевые обороты, например:

п.10 ПБУ 5/01: Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость…

п.10 ПБУ 6/01: Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость…

п.13 ПБУ 19/02: Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается их текущая рыночная стоимость…

и др.

Таким образом, пункт 9 ПБУ 5/01 предусматривает использование для оценки запасов их рыночную стоимость с учётом всех обстоятельств. В частности, такое использование должно согласовываться с требованиями других ПБУ.

В соответствии с пунктом 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Непосредственно в момент извлечения запасов от ликвидации основных средств поступления новых активов в организацию не происходит, и экономических выгод организация не получает, так как основное средство уже признавалось активом организации, и в прошлом организация несла затраты на его получение и последующую эксплуатацию. Если же рассматривать выгоды от продажи извлечённых ценностей, то такие выгоды могут быть признаны доходом только в момент их продажи при соблюдении условий, установленных пунктом 12 ПБУ 9, но не в момент их извлечения.

Таким образом, оценка запасов исходя из их рыночной стоимости, извлекаемых от выбытия основных средств, не должна приводить к искусственному признанию доходов. Это значит, что такие запасы могут признаваться непосредственно по их рыночной стоимости (как она определена в п.9 ПБУ 5), если только она не превышает сумму списываемой остаточной стоимости основного средства и затрат на его ликвидацию и извлечение запасов.

Между тем, в соответствии с пунктом 79 Указаний детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходуются по текущей рыночной стоимости на дату списания объектов основных средств.

В этой норме используется фраза «по текущей рыночной стоимости». Вместе с тем, в соответствии с пунктом 1 Указания определяют порядок организации бухгалтерского учета основных средств в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Раздел V ПБУ 6 «Выбытие основных средств» (пункты 29,30,31) регулирует только вопросы списания стоимости основных средств. Соответственно у одноимённого раздела VI Указаний (пункты 75 – 86) такая же сфера применения. В частности, пункт 79 Указаний регулирует списание остаточной стоимости основного средства, то есть говорит, куда эта остаточная стоимость относится. Его смысл в том, что списываемая остаточная стоимость основного средства относится на остающиеся детали, узлы, агрегаты и другие материалы в размере их рыночной стоимости. Но вопросы оценки извлекаемых ценностей сверх остаточной стоимости основного средства и признание соответствующих доходов пунктом 79 (и Указаниями в целом) не регулируются. В противном случае пришлось бы признать противоречие между Указаниями и ПБУ 9/99. А при Толковании нормативных правовых актов следует отдавать приоритет такому их пониманию, которое основано на презумпции отсутствия противоречий между ними.

Описанное понимание пункта 79 Указаний подтверждается, в частности, пунктом 86 Указаний (дублирующим пункт 31 ПБУ 6/01), согласно которому доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся. Таким образом, доход в виде выгоды от рыночной стоимости извлечённых ценностей должен признаваться в соответствии с условиями признания, установленными в ПБУ 9, которое связывает момент признания дохода с фактической продажей этих ценностей. Доход не может быть признан раньше его фактического получения.

Возвращаясь к пункту 9 ПБУ 5/01, в соответствии с его вторым абзацем для целей Положения под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

Здесь необходимо отметить, что извлечённые ценности могут требовать осуществления затрат для их подготовки к продаже и осуществлению самой продажи. В таких случаях под текущей рыночной стоимостью ценностей следует понимать чистую сумму денежных средств, которая может быть получена в результате их продажи, то есть, за вычетом указанных затрат. При этом, по мере осуществления затрат на их величину будет увеличиваться учётная стоимость ценностей.

Между тем, когда извлечённые ценности представляют собой сырьё, материалы и другие материально-производственные запасы, идентичные тем, которые используются в рамках обычной деятельности организации, оценка чистой суммы денежных средств, которая может быть получена в результате их продажи, в большинстве случаев окажется невозможной, а кроме того и неуместной. В таких случаях их рыночной стоимостью представляется обоснованным считать себестоимость аналогичных материально-производственных запасов организации.

**ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ**

Примеры приводятся исключительно для целей иллюстрации возможной реализации в бухгалтерских записях решения настоящей Рекомендации для отдельных хозяйственных ситуаций. Примеры не исчерпывают все многообразие хозяйственных ситуаций, в которых может применяться настоящая Рекомендация. Приведенный порядок бухгалтерских записей в каждой описанной ситуации не является единственным вариантом учёта, соответствующим решению настоящей Рекомендации. Иные варианты записей также могут соответствовать этому решению.

**Последовательность фактов хозяйственной жизни:**

05.08.2014 года по решению руководства организации прекращена эксплуатация основного средства.

31.12.2014 наступила отчетная дата.

С 15.08.14 по 20.06.15 года осуществляются работы по демонтажу выбывшего из эксплуатации основного средства и извлечению ценностей.

23.07.2015 года проданы ценности, полученные при выбытии основного средства.

Примечание: записи в связи с уплатой НДС не приводятся.

**Ситуация 1.**  
***Предполагаемая стоимость продажи ценностей меньше остаточной стоимости основного средства.  
Предварительные оценки оптимистичнее фактических величин.***

Первоначальная стоимость ликвидируемого основного средства – 1000 руб.  
Накопленная амортизация основного средства к моменту прекращения эксплуатации (август 2014) – 900 руб.

Предполагаемая стоимость продажи ценностей на момент прекращения эксплуатации основного средства (05.08.14) – 75 руб.  
Фактическая цена продажи ценностей (23.07.15) – 78 руб.

Предполагаемые затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи на момент прекращения эксплуатации основного средства (05.08.14) – 40 руб.  
Фактические затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи (с 15.08.14 по 23.07.15) – 45 руб., в том числе понесенные до отчетной даты (с 15.08.14 по 31.12.15) – 18 руб. и в следующем периоде (с 01.01.15 по 23.07.15) – 27 руб.

1. 05.08.2014  
   При прекращении эксплуатации основного средства:  
   Остаточная стоимость основного средства (ОС) = 100 руб.  
   Чистая стоимость продажи (ЧСП) = 75 руб. – 40 руб. = 35 руб.  
   ЧСП (35 руб.) < ОС (100 руб.)  
     
   Дт02 – Кт01  900 руб. – сформирована остаточная стоимость ОС перед списанием  
   Дт10 – Кт01  35 руб. – оприходованы ценности по чистой стоимости продажи (75–40)  
   Дт912 – Кт01  65 руб. – списана на расходы остаточная стоимость ОС (1000–900–35)
2. С 01.10.14 по 31.12.14:  
   По мере осуществления фактических затрат на демонтаж:  
   Стоимость оприходованных ценностей + фактические затраты на демонтаж (18 руб.) = 35 + 18 (часть от 40) = 53 руб.  
     
   На отчетную дату (31.12.14) производится пересмотр оценочных значений:  
   - предполагаемой стоимости продажи и  
   - предполагаемых затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи.  
   Новая предполагаемая стоимость продажи – 76 руб.;  
   затраты, необходимые для завершения подготовки к продаже и осуществления продажи ценностей – 24 руб. (без учета уже фактически понесенных 18 руб.)  
     
   Итого: Чистая стоимость продажи (ЧСП) = 76 – 24 = 52 руб.  
   52 руб. < 53 руб.  
   Следовательно, из 18 руб. фактически понесенных затрат в балансовую стоимость ценностей может быть включено только 17 руб., а 1 руб. должен быть отнесен на текущие расходы периода.  
     
   Д10 – К 60,70,02, …. 17 руб. – включена в стоимость ценностей актуальная часть фактически понесенных затрат  
   Д 912 – К 60,70,02, …. 1 руб. – списана на расходы сумма превышения затрат на демонтаж над чистой стоимостью продажи.  
   Д99 – К 919 66 руб. (65+1) – финансовый результат от выбытия основных средств за 2014 год  
     
   Сравниваем ЧСП с суммой остаточной стоимости списанного актива, и фактически понесенных затрат:  
   76–24 < 100+18  
   Вывод: ЧСП меньше, чем остаточная стоимость основного средства, увеличенная на сумму затрат. Значит, ценности продолжают оцениваться по их ЧСП.
3. 27.07.2015  
   Фактические затраты с 01.01.15 по 27.07.15 составили 27 руб., в т.ч.:  
   - затраты на подготовку к продаже – 20 руб.  
   - затраты на продажу (Д44) – 7 руб.  
     
   Д 10 – К 60,70,02, … 20 руб. – включены в стоимость ценностей фактически понесенные затраты  
   Д 912 – К 44 7 руб. – признаны расходы на продажу  
   Д 912 – К 10 72 руб. (52+20) – списана на расходы стоимость проданных ценностей  
   Д 62 – К 911 78 руб. (без учета НДС) – признаны поступления от продажи ценностей  
   Д99 – К 919 1 руб. (78–7–72) – финансовый результат от выбытия основных средств за 2015 год

**Ситуация 2.  
*Предполагаемая стоимость продажи ценностей больше остаточной стоимости основного средства.  
Предварительные оценки оптимистичнее фактических величин.***

Первоначальная стоимость ликвидируемого основного средства – 1000 руб.  
Накопленная амортизация основного средства к моменту прекращения эксплуатации (авг. 14) – 900 руб.

Предполагаемая стоимость продажи ценностей на момент прекращения эксплуатации основного средства (05.08.14) – 175 руб.  
Фактическая стоимость продажи ценностей (23.07.15) – 178 руб.

Предполагаемые затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи на момент прекращения эксплуатации основного средства (05.08.14) – 40 руб.  
Фактические затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи (с 15.08.14 по 23.07.15) – 45 руб., в том числе понесенные до отчетной даты (с 15.08.14 по 31.12.15) – 18 руб. и в следующем периоде (с 01.01.15 по 23.07.15) – 27 руб.

1. 05.08.2014  
   При прекращении эксплуатации основного средства:  
   Остаточная стоимость основного средства (ОС) = 100 руб.  
   Чистая стоимость продажи (ЧСП) = 175 руб. – 40 руб. = 135 руб.  
   ЧСП (135 руб.) > ОС (100 руб.)   
     
   Дт02 – Кт01  900 руб. – сформирована остаточная стоимость ОС перед списанием  
   Дт10 – Кт01  100 руб. – оприходованы ценности по остаточной стоимости ОС
2. С 01.10.14 по 31.12.14:  
   По мере осуществления фактических затрат на демонтаж:  
   Стоимость оприходованных ценностей + фактические затраты на демонтаж (18 руб.) = 100 + 18 (часть от 40) = 118 руб.  
     
   На отчетную дату (31.12.14) производится пересмотр оценочных значений:  
   - предполагаемой стоимости продажи и  
   - предполагаемых затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи.  
   Новая предполагаемая стоимость продажи – 176 руб.;  
   затраты, необходимые для завершения подготовки к продаже и осуществления продажи ценностей – 24 руб. (без учета уже фактически понесенных 18 руб.)  
     
   Итого: Чистая стоимость продажи (ЧСП) = 176 – 24 = 152 руб.  
   152 руб. 118 руб.  
   Следовательно, все фактически понесенные затраты в размере 18 руб. включаются в балансовую стоимость ценностей.  
     
   Д10 – К 60,70,02, …. 18 руб. – включены в стоимость ценностей фактически понесенные затраты  
   финансового результата от выбытия основных средств в 2014 году нет.  
     
   Сравниваем ЧСП с суммой остаточной стоимости, списанного актива и фактически понесенных затрат:   
   176 – 24 100+18  
   Вывод: ЧСП больше, чем остаточная стоимость основного средства, увеличенная на сумму затрат. Значит, ценности продолжают оцениваться по последней из двух.
3. 27.07.2015  
   Фактические затраты с 01.01.15 по 27.07.15 составили 27 руб., в т.ч.:  
   - затраты на подготовку к продаже – 20 руб.  
   - затраты на продажу (Д44) – 7 руб.  
     
   Д 10 – К 60,70,02, … 20 руб. – включены в стоимость ценностей фактически понесенные затраты  
   Д 912 – К 44 7 руб. – признаны расходы на продажу  
   Д 912 – К 10 138 руб. (100+18+20) – списана на расходы стоимость проданных ценностей  
   Д 62 – К 911 178 руб. (без учета НДС) – признаны поступления от продажи ценностей  
   Д919 – К 99 33 руб. (178–7–138) – финансовый результат от выбытия основных средств за 2015 год

**Ситуация 3.**  
***Предполагаемая стоимость продажи ценностей меньше остаточной стоимости основного средства.  
Предварительные оценки пессимистичнее фактических величин.***

Первоначальная стоимость ликвидируемого основного средства – 1000 руб.  
Накопленная амортизация основного средства к моменту прекращения эксплуатации (авг. 14) – 900 руб.

Предполагаемая стоимость продажи ценностей на момент прекращения эксплуатации основного средства (05.08.14) – 75 руб.  
Фактическая цена продажи ценностей (23.07.15) – 85 руб.

Предполагаемые затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи на момент прекращения эксплуатации основного средства (05.08.14) – 40 руб.  
Фактические затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи (с 15.08.14 по 23.07.15) – 45 руб., в том числе понесенные до отчетной даты (с 15.08.14 по 31.12.15) – 18 руб. и в следующем периоде (с 01.01.15 по 23.07.15) – 27 руб.

1. 05.08.2014  
   При прекращении эксплуатации основного средства:  
   Остаточная стоимость основного средства (ОС) = 100 руб.  
   Чистая стоимость продажи (ЧСП) = 75 руб. – 40 руб. = 35 руб.  
   ЧСП (35 руб.) < ОС (100 руб.)  
     
   Дт02 – Кт01  900 руб. – сформирована остаточная стоимость ОС перед списанием  
   Дт10 – Кт01  35 руб. – оприходованы ценности по чистой стоимости продажи (75–40)  
   Дт912 – Кт01  65 руб. – списана на расходы остаточная стоимость ОС (1000–900–35)
2. С 01.10.14 по 31.12.14:  
   По мере осуществления фактических затрат на демонтаж:  
   Стоимость оприходованных ценностей + фактические затраты на демонтаж (18 руб.) = 35 + 18 (часть от 40) = 53 руб.  
     
   На отчетную дату (31.12.14) производится пересмотр оценочных значений:  
   - предполагаемой стоимости продажи и  
   - предполагаемых затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи.  
   Новая предполагаемая стоимость продажи – 80 руб.;  
   затраты, необходимые для завершения подготовки к продаже и осуществления продажи ценностей – 24 руб. (без учета уже фактически понесенных 18 руб.)  
     
   Итого: Чистая стоимость продажи (ЧСП) = 80 – 24 = 56 руб.  
   56 руб. > 53 руб.  
   Следовательно, все 18 руб. фактически понесенных затрат включаются в балансовую стоимость ценностей. Кроме того, эта стоимость увеличивается на 3 руб. излишне признанных расходов.  
     
   Д10 – К 60,70,02, …. 18 руб. – включены в стоимость ценностей фактически понесенные затраты  
   Д 10 – К 912 3 руб. – корректировка ранее учтенных расходов на выбытие ОС.  
   Д99 – К 919 62 руб. (65–3) – финансовый результат от выбытия основных средств за 2014 год  
     
   Сравниваем ЧСП с суммой остаточной стоимости списанного актива, и фактически понесенных затрат:  
   80–24 < 100+18  
   Вывод: ЧСП меньше, чем остаточная стоимость основного средства, увеличенная на сумму затрат. Значит, ценности продолжают оцениваться по их ЧСП.
3. 27.07.2015  
   Фактические затраты с 01.01.15 по 27.07.15 составили 27 руб., в т.ч.:  
   - затраты на подготовку к продаже – 20 руб.  
   - затраты на продажу (Д44) – 7 руб.  
     
   Д 10 – К 60,70,02, … 20 руб. – включены в стоимость ценностей фактически понесенные затраты  
   Д 912 – К 44 7 руб. – признаны расходы на продажу  
   Д 912 – К 10 76 руб. (56+20) – списана на расходы стоимость проданных ценностей  
   Д 62 – К 911 85 руб. (без учета НДС) – признаны поступления от продажи ценностей  
   Д919 – К 99 2 руб. (85–7–76) – финансовый результат от выбытия основных средств за 2015 год

**Ситуация 4.  
*Предполагаемая стоимость продажи ценностей больше остаточной стоимости основного средства.  
Предварительные оценки пессимистичнее фактических величин.***

Первоначальная стоимость ликвидируемого основного средства – 1000 руб.  
Накопленная амортизация основного средства к моменту прекращения эксплуатации (авг. 14) – 900 руб.

Предполагаемая стоимость продажи ценностей на момент прекращения эксплуатации основного средства (05.08.14) – 175 руб.  
Фактическая стоимость продажи ценностей (23.07.15) – 185 руб.

Предполагаемые затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи на момент прекращения эксплуатации основного средства (05.08.14) – 40 руб.  
Фактические затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи (с 15.08.14 по 23.07.15) – 45 руб., в том числе понесенные до отчетной даты (с 15.08.14 по 31.12.15) – 18 руб. и в следующем периоде (с 01.01.15 по 23.07.15) – 27 руб.

1. 05.08.2014  
   При прекращении эксплуатации основного средства:  
   Остаточная стоимость основного средства (ОС) = 100 руб.  
   Чистая стоимость продажи (ЧСП) = 175 руб. – 40 руб. = 135 руб.  
   ЧСП (135 руб.) > ОС (100 руб.)   
     
   Дт02 – Кт01  900 руб. – сформирована остаточная стоимость ОС перед списанием  
   Дт10 – Кт01  100 руб. – оприходованы ценности по остаточной стоимости ОС
2. С 01.10.14 по 31.12.14:  
   По мере осуществления фактических затрат на демонтаж:  
   Стоимость оприходованных ценностей + фактические затраты на демонтаж (18 руб.) = 100 + 18 (часть от 40) = 118 руб.  
     
   На отчетную дату (31.12.14) производится пересмотр оценочных значений:  
   - предполагаемой стоимости продажи и  
   - предполагаемых затраты на демонтаж, подготовку к продаже и осуществление продажи.  
   Новая предполагаемая стоимость продажи – 180 руб.;  
   затраты, необходимые для завершения подготовки к продаже и осуществления продажи ценностей – 24 руб. (без учета уже фактически понесенных 18 руб.)  
     
   Итого: Чистая стоимость продажи (ЧСП) = 180 – 24 = 156 руб.  
   156 руб. 118 руб.  
   Следовательно, все фактически понесенные затраты в размере 18 руб. включаются в балансовую стоимость ценностей.  
     
   Д10 – К 60,70,02, …. 18 руб. – включены в стоимость ценностей фактически понесенные затраты  
   финансового результата от выбытия основных средств в 2014 году нет.  
     
   Сравниваем ЧСП с суммой остаточной стоимости, списанного актива и фактически понесенных затрат:   
   180 – 24 100+18  
   Вывод: ЧСП больше, чем остаточная стоимость основного средства, увеличенная на сумму затрат. Значит, ценности продолжают оцениваться по последней из двух.
3. 27.07.2015  
   Фактические затраты с 01.01.15 по 27.07.15 составили 27 руб., в т.ч.:  
   - затраты на подготовку к продаже – 20 руб.  
   - затраты на продажу (Д44) – 7 руб.  
     
   Д 10 – К 60,70,02, … 20 руб. – включены в стоимость ценностей фактически понесенные затраты  
   Д 912 – К 44 7 руб. – признаны расходы на продажу  
   Д 912 – К 10 138 руб. (100+18+20) – списана на расходы стоимость проданных ценностей  
   Д 62 – К 911 185 руб. (без учета НДС) – признаны поступления от продажи ценностей  
   Д919 – К 99 40 руб. (185–7–138) – финансовый результат от выбытия основных средств за 2015 год