

**Валерия ГАВРИК**, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения



## УЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПЕРЕД ПРОДАЖЕЙ

**Ситуация.** Предприятие планирует продать автомобиль, который использовался в хозяйственности, и хочет получить от этой операции максимальную финансовую выгоду. Как в этой ситуации может помочь уценка, вы узнаете из этой консультации.

Для начала надо понять, какие именно показатели влияют на финансовый результат продажи, поэтому начнем с правил учета.

### Учет продажи

#### Бухучет

Для целей учета автомобиль – это объект основных средств (далее – ОС). Перед продажей объект ОС необходимо перевести в состав необоротных активов, содержащихся для продажи (далее – НАСП), если выполняются условия из п. 1 разд. II П(С)БУ 27 (п. 3 разд. II П(С)БУ 27).

Такая операция отражается проводками:

- Дт **286** «Необоротные активы и группы выбытия, содержащиеся для продажи» – Кт **105** «Транспортные средства» на остаточную стоимость ОС;
- Дт **131** «Износ основных средств» – Кт **105** на сумму начисленного износа объекта ОС.

После перевода объекта ОС в НАСП начисление амортизации прекращается со следующего месяца (п. 6 разд. II П(С)БУ 27).



**На заметку!** Допустим, автомобиль был получен бесплатно и на дату перевода в НАСП он полностью не амортизирован. Тогда следует признать доход (Дт **424** «Бесплатно полученные необоротные активы» – Кт **745** «Доход от бесплатно полученных активов») в сумме остатка дополнительного капитала, не списанного в процессе амортизации.

Доход от продажи НАСП признается по правилам п. 8 П(С)БУ 15 и отражается по кредиту субсчета **712** «Доход от реализации прочих оборотных активов», а себестоимость НАСП списывается

в дебет субсчета **943** «Себестоимость реализованных производственных запасов».

Учет задолженности покупателя по НАСП ведется на субсчете **680** «Расчеты, связанные с необоротными активами и группами выбытия, содержащимися для продажи».

#### Налог на прибыль

Если предприятие **не корректирует** финансовый результат на разницы, предусмотренные разд. III Налогового кодекса (далее – НК), то в налоговом учете продажа автомобиля отражается по правилам бухгалтерского учета.

Если предприятие **корректирует** финансовый результат до налогообложения на разницы, предусмотренные разд. III НК, тогда продажа сопровождается применением корректировок, установленных п. 138.1 и 138.2 НК. В отчетном периоде, в котором реализуется объект ОС, такие плательщики должны одновременно:

- 1) увеличить бухгалтерский финансовый результат до налогообложения на суммы:
  - амортизации, начисленной в бухучете за такой отчетный период;
  - остаточной стоимости такого объекта в бухучете;
- 2) уменьшить бухгалтерский финансовый результат до налогообложения на суммы:
  - амортизации, начисленной в налоговом учете за такой отчетный период;
  - остаточной стоимости такого объекта по данным налогового учета.



**Имейте в виду!** Финансовый результат корректируется на ту остаточную стоимость объекта ОС, которая сложилась на момент перевода такого объекта в состав НАСП (без учета корректировок его стоимости в период пребывания в составе НАСП). Это следует из ОИР (категория 102.05).

## НДС

Продажа автомобиля – это поставка, а значит, возникает объект для начисления налоговых обязательств (пп. 14.1.191, п. 185.1 НК).

База налогообложения при поставке необоротных активов определяется исходя из их договорной стоимости. Но в любом случае не может быть ниже их балансовой (остаточной) стоимости по данным бухучета на начало отчетного периода, в котором происходит продажа.

Если договорная цена меньше балансовой (остаточной) стоимости, тогда плательщику НДС придется на разницу доначислить налоговые обязательства.



**Итак!** Сумма налогов, которую придется уплатить при продаже автомобиля, зависит от договорной стоимости и балансовой стоимости объекта продажи.

## Учет уценки

### Бухучет

Здесь учет зависит от того, какая это уценка для автомобиля – первая или повторная после предыдущих уценок или дооценок.

Сумма **первой уценки** отражается такими проводками:

- Дт **975** «Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций» – Кт **105** на сумму уценки остаточной стоимости;
- Дт **131** – Кт **105** на сумму уценки износа.

Суммы **последующих уценок** отражаются так:

1. Если на дату очередной (последней) уценки объекта ОС сумма предыдущих уценок превышает сумму предыдущих дооценок остаточной стоимости этого объекта – то такая очередная (последняя) уценка отражается в учете точно так же, как и первая уценка (см. проводки выше);

2. Если на дату очередной (последней) уценки объекта ОС сумма предыдущих дооценок превышает сумму предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта – тогда сумма очередной (последней) уценки остаточной стоимости:

- в пределах указанного превышения – уменьшает капитал в дооценках (проводка Дт **411** – Кт **105**);

- в сумме свыше указанного превышения – увеличивает расходы текущего периода (проводка Дт **975** – Кт **105**).

Сумма уценки износа объекта ОС, начисленная в рамках такой очередной (последней) уценки, отражается проводкой Дт **131** – Кт **105**.



**Хотим предупредить!** Переоценка ОС группы, объекты которой уже переоценивались, должна проводиться на каждую дату баланса. Это является минусом для использования уценки в качестве средства для оптимизации уплаты налогов.

## Налог на прибыль

Налогоплательщики, которые **не корректируют финрезультат** на налоговые разницы из разд. III НК, определяют объект обложения налогом на прибыль по данным бухучета.

Налогоплательщики, которые **корректируют финрезультат** на налоговые разницы из разд. III НК, увеличивают бухгалтерский финрезультат на сумму уценок объектов ОС, включенную в расходы отчетного периода (Дт **975** – Кт **105**) (п. 138.1 НК).

При этом **не влияют** ни на бухгалтерский финрезультат, ни на объект налогообложения (и не ведут к возникновению налоговых разниц по переоценкам) суммы уценок износа (Дт **131** – Кт **105**).

## НДС

Уценка не является поставкой, а значит, не приводит к налоговым последствиям по НДС. Однако переоценка **влияет** на балансовую (остаточную) стоимость объектов ОС, которая для целей налогообложения в случае продажи объектов ОС не должна быть ниже балансовой (п. 188.1 НК).

## Ищем выгоду

Мы узнали, какие показатели влияют на финрезультат от продажи автомобиля. Теперь применим эти знания на практике.

### Пример

В августе 2020 года предприятие приняло решение продать автомобиль. Договорная цена – 60 000 грн (в т. ч. НДС – 30 000 грн). В сентябре автомобиль был продан.

Исходные данные таковы:

(грн)

№ п/п	Наименование показателя	До уценки (с учетом амортизации за сентябрь)	После уценки
1	2	3	4
1	Первоначальная стоимость	234 000	158 108
2	Остаточная стоимость	74 000	50 000
3	Накопленная амортизация	160 000	108 108

Учет операций по продаже ведется так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет			Корректировка финрезультата	
			Дт	Кт	Сумма	(+)	(-)
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Вариант 1 (продажа без уценки)</b>							
1	Отражен перевод автомобиля в состав НАСП	Бухгалтерская справка	286	105	74 000	-	-
2	Списана сумма накопленного износа		131	105	160 000	-	-
3	Передан покупателю автомобиль	Акт приемки-передачи ОС типовой формы № ОЗ-1	377	712	60 000	-	-
4	Начислены налоговые обязательства по НДС – исходя из балансовой стоимости автомобиля	Налоговая накладная	712	641	10 000	-	-
			949	641	4 800		
5	Списана стоимость автомобиля	Бухгалтерская справка	943	286	74 000	74 000*	74 000*
<b>Вариант 2 (продажа после уценки)</b>							
1	Проведена переоценка: – остаточной стоимости	Отчет оценщика	975	105	24 000	24 000**	-
	– начисленного износа		131	105	51 892	-	-
2	Отражен перевод автомобиля в состав НАСП по балансовой (остаточной) стоимости	Бухгалтерская справка	286	105	50 000	-	-
3	Списана сумма начисленного износа		131	105	108 108	-	-
4	Передан покупателю автомобиль	Типовая форма № ОЗ-1	377	712	60 000	-	-
5	Начислены налоговые обязательства по НДС	Налоговая накладная	712	641	10 000	-	-
	Списана стоимость торгового оборудования	Бухгалтерская справка	943	286	50 000	50 000*	50 000*

\* Согласно абзацу пятому п. 138.1 НК. В бухгалтерском и налоговом учете балансовая стоимость – одинакова.

\*\* Согласно абзацу второму п. 138.1 НК

**Выгоду** от проведенной уценки получают плательщики **НДС**. Налоговые обязательства при продаже:

- неуцененного объекта – 14 800 грн (74 000 грн x 20 %);
- уцененного объекта – 10 000 грн (50 000 грн x 20 %).

В итоге экономия на уплате налога по данным нашего примера составит 4 800 грн.

Теперь что касается **налога на прибыль**. Как видим, у налогоплательщиков, которые корректируют финрезультат на разницы из разд. III НК, уценка не влияет на объект налогообложения. А вот налогоплательщикам, которые **не корректируют** финрезультат, уценка позволит уменьшить объект налогообложения. В нашем примере – на 4 320 грн (24 000 грн x 18 %).

## ВЫВОДЫ



Уценка объектов ОС выгодна:

- плательщикам налога на прибыль, которые не корректируют финрезультат на разницы из разд. III НК, и определяют объект налогообложения по данным бухучета. Проведя уценку и отразив ее результаты в составе расходов, предприятие может уменьшить объект налогообложения;
- плательщикам НДС при продаже объектов ОС по низкой стоимости (или при бесплатной передаче). База обложения НДС в этом случае должна быть не ниже балансовой стоимости ОС по данным бухучета. Поэтому при уценке ОС база налогообложения уменьшается.