

Валентина ВЕРХОГЛЯД, консультант по вопросам бухгалтерского и налогового учета, САР

## ОТКАЗ ОТ УСКОРЕННОЙ АМОРТИЗАЦИИ ИЗ-ЗА ПРОДАЖИ АВТОМОБИЛЯ: КАК КОРРЕКТИРОВАТЬ?

**Ситуация.** У предприятия – плательщика налога на прибыль с марта 2020 года на балансе был новый легковой автомобиль. В налоговом учете амортизация начисляется исходя из сокращенного срока полезного использования – 2 года (п. 43<sup>1</sup> подразд. 4 разд. XX Налогового кодекса, далее – НК). В мае 2021 года автомобиль попал в ДТП. Предприятие его отремонтировало и в июне 2021 года продало.

**Вопрос.** Как отразить начисленную амортизацию и выбытие объекта основных средств (далее – ОС) в результате продажи автомобиля в приложении Р1 к декларации по налогу на прибыль за полугодие 2021 года?

**Краткий ответ.** Независимо от причин выбытия объекта ОС предприятию придется сделать перерасчет суммы налоговой амортизации, начисленной за период применения ускоренной амортизации. Подробнее см. ниже.

### Ускоренная амортизация ОС: правила применения

Плательщик может принять решение о применении налоговой ускоренной амортизации ОС на

период с 01.01.20 г. до 31.12.30 г. для отдельных групп ОС. Такая возможность появилась благодаря Закону от 16.01.20 г. № 466-IX, который дополнил НК новой нормой (см. табл. 1).

Таблица 1. Группы ОС, для которых предусмотрена возможность ускоренной амортизации

№ п/п	Группа ОС	Минимальный срок налоговой амортизации, лет	
		ускоренный (п. 43 <sup>1</sup> подразд. 4 разд. XX НК)	обычный (ст. 138 НК)
1	2	3	4
1	Группа 3 (передаточные устройства)	5	10
2	Группа 4 (машины и оборудование)	2	5
3	Группа 5 (транспортные средства)	2	5
4	Группа 9 (прочие ОС)	5	12



**Внимание!** В случае ускоренной амортизации не работает норма пп. 138.3.3 НК, которая предписывает плательщикам применять в налоговом учете такие же сроки амортизации, как в бухучете, если в бухучете сроки использования ОС продолжительнее, чем минимальные сроки из пп. 138.3.3 НК (абзац двенадцатый п. 43<sup>1</sup> подразд. 4 разд. XX НК).



**Каким критериям должны соответствовать объекты ОС для применения к ним ускоренной амортизации?**

Применять ускоренную амортизацию можно относительно объектов ОС, которые одновременно соответствуют следующим критериям:

- объект введен в эксплуатацию в одном из налоговых периодов 2020–2030 годов;

- объект новый. Новым считается такой объект ОС, который не был в употреблении и не отражался в учете в составе ОС раньше ни у данного налогоплательщика, ни у других лиц (ИНК ГНС от 10.11.20 г. № 4629/ІПК/99-00-05-05-02-06, от 11.03.21 г. № 884/ІПК/99-00-21-02-02-06);
- плательщик использует объект в собственной хозяйственной деятельности плательщика и не передает его в аренду другим лицам. Исключение: объект может быть предоставлен в аренду с сохранением ускоренной налоговой амортизации, если сдача в аренду является основным видом хозяйственной деятельности плательщика (и это подтверждается данными из Единого государственного реестра).



**На заметку!** Поскольку плательщикам предоставлено право применять ускоренную налоговую амортизацию, советуем решение о применении ускоренной амортизации ОС оформить приказом по предприятию.

Плательщики-«малоходники», которые приняли решение не проводить корректировки финрезультата согласно разд. III НК, не имеют права применять ускоренную амортизацию на основании п. 43<sup>1</sup> подразд. 4 разд. XX НК (ИНК ГНС от 18.12.20 г. № 5246/ІПК/99-00-05-05-02-06). Но в то же время они должны свободно определять сроки полезного использования объектов ОС в бухучете. Данные бухучета будут прямо использованы для исчисления налога на прибыль.

### Где именно в приложении АМ отражаются суммы ускоренной амортизации?

Суммы ускоренной налоговой амортизации ОС отражаются в отдельных самостоятельных строках приложения АМ (А3.1<sup>2</sup>, А4.1<sup>2</sup>, А5.1<sup>2</sup>, А9.1<sup>2</sup>) к декларации по налогу на прибыль.

### Когда плательщик теряет право на ускоренную амортизацию?

Нормами НК предусмотрено, при каких условиях плательщик может утратить право применять ускоренную налоговую амортизацию ОС.

Так, если до истечения срока амортизации по ускоренному сроку во время эксплуатации ОС будут нарушены требования п. 43<sup>1</sup> подразд. 4 разд. XX НК, плательщик обязан осуществить перерасчет сумм налоговой амортизации ОС и соответственно:

- увеличить финрезультат на сумму ускоренной амортизации, начисленной с момента ввода ОС в эксплуатацию (сумма включается в стр. 4.1.17.1 приложения П1);
- уменьшить финрезультат на сумму обычной

амортизации (сумма включается в стр. 4.2.16.1 приложения П1).



**Внимание!** Какие-либо корректировки сумм амортизации в приложении АМ делать не нужно, все корректировки следует проводить в приложении П1.

К сожалению, такой перерасчет сумм амортизации плательщик должен провести, невзирая на причину выбытия объекта из состава ОС (из-за продажи или ликвидации, например, автомобиля после ДТП) (ИНК ГНС от 01.12.20 г. № 4918/ІПК/99-00-05-05-02-06). Дело в том, что выбытие объекта ОС по каким-либо причинам до истечения срока ускоренной амортизации считается несоблюдением критерия относительно использования объекта в собственной хозяйственной деятельности плательщика (см. выше).

### Пример

Предприятие в марте 2020 года приобрело автомобиль – объект ОС группы 5 (транспортные средства) за 1 200 000 грн (без НДС).

В бухгалтерском учете срок амортизации определен в 5 лет, амортизация – 20 000 грн в месяц, начиная с апреля 2020 года (1 200 000 грн : 5 лет : 60 месяцев);

В налоговом учете применяется ускоренная амортизация (2 года), то есть это 50 000 грн в месяц (1 200 000 грн : 2 года : 12 месяцев).

В мае 2021 года автомобиль попал в ДТП, его отремонтировали и в июне 2021 года продали.

В этой ситуации все расходы на ремонт автомобиля признаем расходами периода, поскольку автомобиль после ремонта лишь восстановил свои эксплуатационные качества, но не получил улучшений, которые давали бы предприятию дополнительные экономические выгоды от его дальнейшего использования.

Корректировки финансового результата к налогообложению на сумму таких расходов НК не предусмотрены. То есть эти расходы для исчисления налога на прибыль учитываются отраженные в бухучете.

На момент выбытия авто еще не истек срок его ускоренной амортизации (должен был продолжаться с апреля 2020 года по март 2022 года). При таких обстоятельствах плательщик должен провести перерасчет начисленной суммы налоговой амортизации и отразить соответствующую информацию в приложениях АМ и П1 к декларации (см. ниже).

Таблица 2. Данные для расчета амортизации автомобиля за полугодие 2021 года (грн)

№ п/п	Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
1	2	3	4
1	Остаточная стоимость ОС на 01.01.21 г.	1 020 000 (1 200 000 – 9 x 20 000)	750 000 (1 200 000 – 9 x 50 000)
2	Сумма амортизации, начисленная за период с 01.01.21 г. по 30.06.21 г. (за 6 месяцев)	120 000 (6 x 20 000)	300 000 (6 x 50 000)
3	Остаточная стоимость ОС на 30.06.21 г.*	–	–
4	Корректировка сумм амортизации (за период с 01.04.20 г. по 30.06.21 г.)**:		
	– ускоренной	X	–750 000
	– обычной	X	+300 000

\* Остаточная стоимость на конец периода равняется нулю, поскольку объект на 30.06.21 г. выбыл (был продан).  
 \*\* Начисленная сумма налоговой амортизации за весь период эксплуатации ОС (15 месяцев) составляет:  
 – по ускоренному сроку: 15 x 50 000 грн = 750 000 грн;  
 – по обычному сроку (соответствует данным бухучета): 15 x 20 000 грн = 300 000 грн.

Фрагмент приложения АМ к декларации за полугодие 2021 года:

ФРАГМЕНТ 1				
<...>				
Інформація щодо нарахованої амортизації				
Код рядка	Номер групи	Балансова вартість		Розрахована сума амортизації за звітний (податковий) період відповідно до пункту 138.3 статті 138 розділу III, пунктів 43 та 43 <sup>1</sup> підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України
		на початок звітного (податкового) періоду	на кінець звітного (податкового) періоду	
1	2	3	4	5
...	...	...	...	...
A5.1 <sup>2</sup>	5	750 000	–	300 000
...	...	...	...	...
A17	Сума рядків A1–A16	750 000	–	300 000
1.2.1	Усього (рядок A17 + рядок H7)			300 000

<...>

Фрагмент приложения РІ к декларации за полугодие 2021 года см. на следующей странице (см. **фрагмент 2**).

Таким образом, по результатам полугодия 2021 года общая сумма корректировок финансового результата равняется 270 000 грн (положительное значение, т. е. корректировка на увеличение).

Эта разница, в сущности, компенсирует отрицательную разницу по амортизации ОС, которую предприятие имело по результатам 2020 года по этому объекту (автомобилю), применяя ускоренную амортизацию в налоговом учете (с 01.04.20 г. по 31.12.20 г.):

- амортизация в бухучете:

$$9 \text{ мес.} \times 20\,000 \text{ грн} = 180\,000 \text{ грн};$$

- амортизация в налоговом учете:

$$9 \text{ мес.} \times 50\,000 \text{ грн} = 450\,000 \text{ грн};$$

- всего:

$$180\,000 \text{ грн} - 450\,000 \text{ грн} = -270\,000 \text{ грн}.$$

То есть фактически в 2021 году мы «вернули» в объект налогообложения ту сумму дополнительных налоговых расходов, которую давала нам налоговая ускоренная амортизация в прошлом 2020 году.

## ФРАГМЕНТ 2

&lt;...&gt;

Код	Різниця, на які збільшується фінансовий результат	Код	Різниця, на які зменшується фінансовий результат
1.1.1	Амортизація ОЗ та НА за даними бухгалтерського обліку... <b>120 000</b>	1.2.1 АМ	Амортизація ОЗ та НА за правилами ст. 138 ПК <b>300 000</b>
1.1.2	Залишкова вартість проданого об'єкта за даними бухгалтерського обліку <b>900 000*</b>	1.2.2	Залишкова вартість за даними податкового обліку (п. 138.2 ПК) <b>900 000*</b>
4.1.17.1	Амортизація за всі періоди застосування прискореної амортизації згідно з п. 43 <sup>1</sup> підрозд. 4 розд. XX ПК <b>750 000**</b>	4.2.16.1	Амортизація за об'єктами, визначеними п. 43 <sup>1</sup> підрозд. 4 розд. XX ПК, але із застосуванням строків використання з п. 138.3 ПК <b>300 000***</b>
01	Усього різниць, на які збільшується фінансовий результат <b>1 770 000</b>	02	Усього різниць, на які зменшується фінансовий результат <b>1 500 000</b>
Різниця, які виникають відповідно до Податкового кодексу України			03 <b>270 000</b>

&lt;...&gt;



\* На момент выбытия (продажи) остаточная стоимость автомобиля в бухгалтерском и налоговом учете (с учетом перерасчета) составляет 900 000 грн (1 200 000 грн – 15 x 20 000 грн). Считаем, что в случае выбытия объекта ОС следует использовать остаточную стоимость по данным налогового учета, исчисленную с применением «обычных» сроков амортизации из пп. 138.3.3 НК. Ведь на момент выбытия (продажи) уже произошла корректировка суммы амортизации на увеличение/уменьшение согласно п. 43<sup>1</sup> подразд. 4 разд. XX НК и соответственно изменилась и остаточная стоимость ОС на момент выбытия.

\*\* Расчет предприятия (данные, которые были включены в стр. А4.1<sup>2</sup> приложения АМ).

\*\*\* Расчет предприятия.

## ВЫВОДЫ



В нашем примере предприятие применило ускоренную амортизацию ОС по правилам п. 43<sup>1</sup> подразд. 4 разд. XX НК, но не соответствовало определенным требованиям относительно ее применения. В таком случае предприятие должно провести перерасчет начисленной налоговой амортизации ОС, соблюдая следующие правила:

- до момента выбытия (нарушение правил применения ускоренной амортизации) объекта ОС в отчетном периоде текущего года в приложении АМ по группам с ускоренной амортизацией (строки А3.1<sup>2</sup>, А4.1<sup>2</sup>, А5.1<sup>2</sup>, А9.1<sup>2</sup>) указывают суммы ускоренной амортизации;
- в строках 4.1.17.1 (на увеличение финрезультата) и 4.2.16.1 (на уменьшение финрезультата) приложения РІ к декларации за отчетный период приводятся соответственно суммы ускоренной и обычной налоговой амортизации, начисленной с момента введения объекта ОС в эксплуатацию до момента его выбытия (нарушение правил применения ускоренной амортизации);
- для заполнения строки 1.2.2 приложения РІ (остаточная стоимость ОС по правилам НК) к декларации за период, когда произошло выбытие объекта ОС, остаточную стоимость объекта рассчитывают по нормам «обычной» налоговой амортизации;
- общая сумма увеличения финрезультата отчетного периода в приложении РІ к декларации за период выбытия объекта ОС, к которому применялась ускоренная налоговая амортизация, в сущности, равняется общей сумме уменьшения финрезультата за прошлые отчетные годы (разница между бухгалтерской и налоговой амортизацией в прошлых годах).