

ПРИЛОЖЕНИЕ АМ: налоговый учет амортизации

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Приложение АМ к декларации по налогу на прибыль предприятий в исполнении Минфина (утверждено на **Приказом № 897⁽¹⁾**) имеет то же буквенное обозначение «АМ» (первые буквы от слова «амортизация»), что и одноименная форма приложения, утвержденная Миндоходов (приказ от 30.12.2013 г. № 827). Однако на этом сходство старой и новой формы исчерпывается. Даже после самого быстрого ознакомления с новой формой видно, что налогоплательщикам предстоит иметь дело и с новой структурой, и с новым содержанием.

Начать знакомство с формой приложения АМ имеет смысл со структуры. Она довольно проста: в приложении всего лишь одна таблица (ранее их было три), названная Минфином «Информация о начисленной амортизации». Приведем эту таблицу полностью.

Інформація щодо нарахованої амортизації				Фрагмент
Код рядка	Номер групи	Балансова вартість		Розрахована сума амортизації за звітний (податковий) період відповідно до пункту 138.3 статті 138 Податкового кодексу України
		на початок звітного (податкового) періоду	на кінець звітного (податкового) періоду	
1	2	3	4	5
Основні засоби				
A1	1			
<...>				
A16	16			
A17	Сума рядків A1 – A16			
Нематеріальні активи				
H1				
<..>				
H6				
H7	Сума рядків H1 – H6			
1.2.1	Усього¹ (рядок A17 + рядок H7)			

¹Значення граfi 5 рядка 1.2.1 переноситься до рядка 1.2.1 додатка PI до рядка 03 PI Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

Из содержания таблицы видно, что разделять информацию на смысловые группы (амортизация, ремонты (улучшения), амортизация скважин), как это было в старой форме приложения АМ, налогоплательщикам не придется. Впрочем, наличие всего лишь одной таблицы вовсе не обещает простоту заполнения новой формы. Теперь на смену необходимости «расшифровывать» вид расходов (в порядке, упомянутом ранее) пришла детализация сумм амортизации в налоговом учете. О том, что же предусмотрено новой формой приложения АМ, — подробнее в данной статье.

Групповая амортизация: в чем смысл?

В строках **A1 – A16, H1 – H6** графы 5 таблицы приложения АМ по новой форме налогоплательщикам предложено отражать суммы налоговой амортизации, начисленной в отчетном (налоговом) периоде на стоимость отдельных объектов основных средства и нематериальных активов. Причем суммирование сумм амортизации должно быть проведено в соответствии с принадлежностью таких объектов к той или иной группе налоговой классификации.

⁽¹⁾См.: http://buhgalteria.com.ua/Dopinform/Nal_pribl_table.html (прим. авт.).

Как известно, в разделении на группы объектов основных средств и нематериальных активов согласно нормам **НКУ** преследуется только одна цель: не дать налогоплательщикам оптимизировать суммы амортизации. Для этого установлены минимальные сроки полезного использования (сроки действия права пользования).

Разделение на группы в приложении АМ выдержано в духе **НКУ**. Однако принадлежность отдельного объекта к конкретной группе совсем не обещает, что налоговая амортизация в налоговом учете конкретного налогоплательщика рассчитана с использованием «налоговых» сроков. Они могут быть больше, то есть такими, какие установлены для начисления бухгалтерской амортизации⁽²⁾. В связи с этим у налогоплательщиков, начисляющих налоговую амортизацию с применением бухгалтерских сроков (в силу большей их продолжительности, нежели минимальные сроки, определенные в **НКУ**), не было дополнительных мотивов рассчитывать итоговые суммы в привязке к налоговой группе. Очевидная нецелесообразность подводить подобные итоги доказывает бесполезность представления налоговой амортизации в разделении на группы и в приложении АМ. Но в силу диктата формы налогоплательщики наверняка изыщут возможность и пересчитают накопленную в налоговом учете информацию.

Итак, для заполнения приложения АМ необходимо «переформатировать» следующую информацию в соответствии с группами:

- ♦ балансовую стоимость основных средств и нематериальных активов на начало периода, рассчитанную по состоянию на 31.12.2014 г. (**строки А1 – А16, Н1 – Н6 графы 3** таблицы);

- ♦ балансовую стоимость основных средств и нематериальных активов на конец периода, рассчитанную по состоянию на 31.12.2015 г. (**строки А1 – А16, Н1 – Н6 графы 4** таблицы);

- ♦ суммы амортизации, рассчитанные в налоговом отчетном году (или ежеквартально нарастающим итогом) (**строки А1 – А16, Н1 – Н6 графы 5** таблицы).

В той же последовательности, в какой приложение АМ выдвигает требования к представлению информации, обратит внимание читателей на некоторые аспекты, влияющие на результаты. Как уже

⁽²⁾Заметим, такая бескомпромиссность появилась в абзаце четвертом пп.138.3.3 ст.138 **НКУ** (в редакции раздела III, действующего с 1 января 2015 года) (прим. ред.).

⁽³⁾См. письмо ГФС от 02.03.2015 г. № 4307/6/99-99-19-02-02-15. Опубликовано: Бухгалтерия. — 2015. — № 22. — С.25 (прим. ред.).

⁽⁴⁾Подробнее см.: Голошевич И. Необоротные материальные активы: трансформация учета // Бухгалтерия. — 2015. — № 47. — С.7–11; Назарбаева И. Необоротные активы // Налог на прибыль: что осталось от налогового учета: Сборник систематизированного законодательства. — 2015. — Вып.б. — С.156–167 (прим. ред.).

отмечалось, в **графе 3** приводится балансовая стоимость основных средств и нематериальных активов, рассчитанная по состоянию на 31.12.2014 г. Этот показатель — первый в очереди...

Балансовая стоимость на начало... и на конец

Как следует из переходных положений, балансовая стоимость на начало периода — это та балансовая стоимость, которая рассчитана налогоплательщиками на 31.12.2014 г. при четком соблюдении правил, установленных разделом III **НКУ** в редакции, действовавшей до 01.01.2015 г. Заметим, что речь идет об одном из немногих правил, предусмотренных Переходными положениями, в частности, правиле, сформулированном в п.11 подраздела 4 раздела XX **НКУ**. Для чистоты эксперимента вспомним упомянутую норму: «при расчете амортизации основных средств и нематериальных активов в соответствии с пунктом 138.3 статьи 138 настоящего Кодекса балансовая стоимость основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 января 2015 года должна быть равна балансовой стоимости таких активов, определенной по состоянию на 31 декабря 2014 года в соответствии со статьями 144–146 и 148 раздела III настоящего Кодекса в редакции, действовавшей до 1 января 2015 года».

В положениях статей 144–146, 148 старой редакции раздела III **НКУ** заложено значительно больше расхождений между бухгалтерскими и налоговыми правилами. Заполняя приложение АМ к декларации за 2015 год, о них стоит вспомнить, пожалуй, в последний раз. Особенно о налоговой индексации, поскольку правил, подобных изложенным в ранее действовавшем п.146.21 ст.146 **НКУ**, в обновленной версии «налогово-прибыльного» раздела просто нет. Налоговой индексацией грех было не воспользоваться⁽³⁾. Впрочем, останавливаться на уходящих в прошлое причинно-следственных связях не видим смысла. При необходимости читатели могут почерпнуть необходимую информацию из предыдущих публикаций, где все уже подробно описано⁽⁴⁾. В этом материале важно сосредоточить внимание читателей на причинах, создающих разницы в условиях действующей редакции раздела III. Сразу заметим, что их значительно меньше...

Причины, порождающие разницы...

Так, согласно пп.138.3.2 ст.138 **НКУ** в особом НЕ-амортизационном статусе находится стоимость гудвилла и непроизводственных основных средств. Без возможности амортизации в налоговых целях также остаются расходы на ремонт, реконструкцию, модернизацию или другие виды улучшений все тех же непроизводственных основных средств. Это означает, что при капитализации таких расходов в бух-

галтерском учете соответствующие суммы налогоплательщик не может учитывать при определении амортизации в налоговом учете. Разницы вследствие таких сумм проявятся при отражении корректировок в приложении РІ⁽⁵⁾ в следующем порядке:

- ♦ в строке 1.1.1 приложения РІ вся сумма бухгалтерской амортизации увеличит финансовый результат до налогообложения;

- ♦ в строке 1.2.1 приложения РІ сумма налоговой амортизации, рассчитанная без учета амортизации непроизводственных основных средств, в том числе и без капитализированных «ремонтных» расходов, уменьшит финансовый результат до налогообложения.

Обратите внимание! В налоговом учете не амортизируются лишь те «ремонтные» расходы непроизводственных основных средств, которые амортизируются в бухгалтерском учете. А ведь ряд расходов, классифицируемых как ремонтные и прочие улучшения в бухгалтерском учете, в принципе не капитализируются. Они (в силу того, что не обеспечивают прирост экономических выгод) признаются в расходах отчетного периода сразу⁽⁶⁾ и участвуют в формировании финрезультата, уменьшая его по технологии бухгалтерского учета. В этом случае корректировка на расходы отчетного периода, а не на сумму амортизации **НКУ** не предусмотрена. Поэтому «ремонтные» расходы отчетного периода оказывают влияние на объект налогообложения вследствие неизменности финансового результата при проведении налоговых корректировок на разницы.

Непричастными к корректировкам на разницы оказались также эксплуатационные расходы на непроизводственные основные средства (вода, отопление, уборка территорий, вывоз мусора, охрана, обслуживание лифтов, оплата труда и прочие сопутствующие выплаты обслуживающему персоналу и т.д.). Однако вследствие многолетней привычки бухгалтеры с большим трудом верят в описанную возможность⁽⁷⁾ и ищут способ, как все-таки провести непредусмотренную Кодексом корректировку. Запретить им этого никто не может, а убеждать в обратном зачастую просто не имеет смысла. В любом случае желанные манипуляции если и следует проводить, то не в приложении АМ, а в приложении РІ, хотя и там бездонных ячеек в виде «прочие корректировки» не предусмотрено.

⁽⁵⁾Подробнее см. на с.44 данного спецвыпуска (прим. ред.).

⁽⁶⁾Подробнее см.: Твердомед А. Выгода — прежде всего: еще раз о ремонтах основных средств // Бухгалтерия. — 2015. — № 46. — С.23–24 (прим. ред.).

⁽⁷⁾Тем более, что в конце 2015 года уже были продемонстрированы законодательные инициативы «вернуть» в нормы раздела III **НКУ** ограничение на эксплуатационные расходы на непроизводственные основные средства в виде корректировки. Подробнее см.: Голошевич И. Налог на прибыль — 2014: уменьшая, не увеличивай // Бухгалтерия. — 2015. — № 6. — С.46–48 (прим. ред.).

Следующая причина отличий налогового учета — 2015 от налогового учета — 2014 заключается в запрете применения производственного метода в целях налогового учета. В силу действия этого запрета налогоплательщики, оправданно не посчитавшие для себя возможным отказаться от производственного метода и в бухгалтерском учете, решили вопрос очень просто: в целях налоговой амортизации установили прямолинейный метод амортизации. Его применение в налоговом учете приводит к появлению отличий в оценке балансовой стоимости основных средств и суммах амортизации в обоих видах учета.

И в заключение назовем еще одну причину, приводящую к корректировкам на разницы. Точнее, повторим, что это минимальные сроки полезного использования основных средств, установленные в пп.138.3.3 ст.138 **НКУ**, а также сроки действия права пользования нематериальными активами, определенные в пп.138.3.4 ст.138 **НКУ**. Налогоплательщикам, в частности, предписано использовать минимально допустимые сроки амортизации основных средств и прочих необоротных активов, если бухгалтерские сроки зафиксированы в меньшем летоисчислении их службы на предприятии. Здесь также важно отметить, что с 1 января 2015 года налогоплательщики утратили возможность обращаться к «налоговым» срокам, если в бухгалтерском учете их продолжительность дольше. Теперь, как следует из пп.138.3.3 ст.138 **НКУ**, налогоплательщики вынуждены применять большие сроки, то есть бухгалтерские, если они больше минимально допустимых налоговых.

В остальных ситуациях налогоплательщики действуют исключительно в рамках бухгалтерского учета. В частности, как следует из пп.138.3.1 ст.138 **НКУ**, «расчет амортизации основных средств или нематериальных активов осуществляется в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности с учетом ограничений, установленных подпунктом 14.1.138 пункта 14.1 статьи 14 раздела I настоящего Кодекса, подпунктами 138.3.2–138.3.4 этого пункта». Положительное и отрицательное влияние этого правила, сформулированного в **НКУ**, рассмотрим на нескольких объектах.

Отдельные объекты с учетными особенностями

Вышеприведенная цитата однозначно обращает налогоплательщиков в «бухгалтерскую» веру для целей налогового учета. Ярким примером тому служит учет МНМА. За редким исключением, налогоплательщики предпочитают использовать стоимостный критерий, установленный в пп.14.1.138 ст.14 **НКУ** для налоговой классификации объектов и для целей бухгалтерского учета. Заметим, что в 2015 году указанный критерий изменился: с 2500 грн. он под-

рос до 6000 грн. Новый размер «заработал» с 1 сентября 2015 года, впрочем, он применяется к новым объектам. К тем, которые введены в эксплуатацию до этой даты, новый размер не применяется⁽⁸⁾.

Калькулируя бухгалтерские подходы при начислении налоговой амортизации, налогоплательщики реально смогут нивелировать и тот остаток разниц, который присутствует в **НКУ**. Но главное — не переусердствовать. Все равно разницы в отдельных случаях будут, поскольку не все ситуации подвластны налогоплательщикам, например, операции с инвестиционной недвижимостью и биологическими активами, оцениваемыми по справедливой стоимости. Эти объекты соответствуют определению термина «основные средства», приведенному в пп.14.1.138 ст.14 **НКУ**. С точки зрения **НКУ**, это полноценные производственные основные средства. Но, с точки зрения пп.138.3.1 ст.138 **НКУ**, согласно предписаниям **ПБУ-32** и **ПБУ-30** на их стоимость не может начисляться амортизация в налоговом учете. Очевидно, на стоимость биологических активов и инвестиционной недвижимости, оцениваемых по справедливой стоимости, бухгалтерская амортизация не начисляется. Кроме того, абзацем третьим пп.14.1.2.1 ст.141 **НКУ** предусмотрена корректировка на разницу особого вида: «на сумму уценки... инвестиционной недвижимости и биологических активов, оцениваемых по справедливой стоимости, отраженных в составе финансового результата до налогообложения налогового (отчетного) периода в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности, которая превышает сумму ранее проведенной дооценки таких активов» увеличивается финансовый результат до налогообложения.

Таким образом, и в налоговом, и в бухгалтерском учете методика учета объектов, оцениваемых по справедливой стоимости, исключает применение методики учета, предусмотренной для объектов, оцениваемых по первоначальной стоимости с начислением амортизации.

Возможно, сама необходимость проведения «увеличивающей» корректировки на сумму уценки таких объектов налогоплательщиков так бы не смущала, если бы они беспрепятственно ориентировались на следующее указание процитированной ранее нормы — «кото-

рая превышает сумму ранее проведенной дооценки таких активов». Однако ГФС уже успела здесь пофискалить. В письме от 20.11.2015 г. № 24727/6/99-99-19-02-02-15⁽⁹⁾ специалисты этого органа высказали предположение, что такой «зачет» текущей уценки с предшествующей дооценкой проводится исключительно начиная с 1 января 2015 года. То есть в текущем отчетном периоде, по мнению ГФС, следует провести «уменьшающую» корректировку без учета проведенных дооценок в предыдущем году. Примечательно, что ситуации с уценками и дооценками могут быть самыми разными, а приведенная цитата из **НКУ** опровергает возможность такого однозначного толкования. Впрочем, обозначенная проблема очевидна. Попытки ее решения в пользу налогоплательщика были уже предприняты, соответствующие нормы присутствовали в законопроектах-2015, а значит, есть надежда, что законодательно она будет устранена. Но есть другие — незримые...

Предполагаем, что со временем станет серьезно резонировать вопрос начисления амортизации на переоцененную, а не на первоначальную стоимость объектов основных средств. В отличие от норм старой редакции раздела III **НКУ**, в новой редакции совершенно нет запрета на «амортизацию» бухгалтерских уценок (дооценок). А ведь известно, если проводится переоценка в соответствии с **ПБУ-7**, ее результаты отражаются на первоначальной стоимости объекта основных средств и на сумме накопленного износа, что в итоге приводит к изменению остаточной стоимости. Пунктом 152.10 ст.152 **НКУ** (в прежней редакции раздела III) исключалось влияние бухгалтерских уценок (дооценок) на налоговые показатели, в связи с чем налоговая амортизация начислялась в чистом виде, исключительно на первоначальную стоимость объектов, измененную на суммы капитализируемых расходов в процессе эксплуатации.

В отношении объектов основных средств, балансовая стоимость которых сформирована на 31.12.2014 г. по старым правилам, сомнений нет — сохранится такой же подход. А вот к вновь введенным в эксплуатацию объектам (после 01.01.2015 г.) устойчивое убеждение еще не сформировалось. И вот почему. С одной стороны, логично распространить устоявшийся ранее подход и на объекты, приобретенные после 1 января 2015 года, начислять налоговую разницу только на первоначальную стоимость, а не переоцененную, то есть без учета бухгалтерских уценок (дооценок). С другой стороны, это не следует непосредственно из **НКУ**, а налоговики, только к концу прошлого года принявшие тщательно толковать «налогово-прибыльный» раздел III, нещадно цитируя при этом **ПБУ**, а временами и МСФО, утверждают, что в налоговом учете амортизируется переоцененная стоимость с учетом сумм дооценок⁽¹⁰⁾.

И в заключение нельзя обойти вниманием еще одну проблему. В предыдущих публикациях нашей га-

⁽⁸⁾Подробнее см.: Голошевич И. Основные средства: планка поднята... // Бухгалтерия. — 2015. — № 34-35. — С.19, а также письмо ГФС от 10.11.2015 г. № 23971/6/99-99-19-02-02-15 // Бухгалтерия. — 2015. — № 48. — С.41-42 (прим. ред.).

⁽⁹⁾Текст размещен на сайте «Бухгалтерии» по адресу: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/24727.html> (прим. ред.).

⁽¹⁰⁾См. письмо МГУ ГФС — Центрального офиса по обслуживанию крупных плательщиков от 04.12.2015 г. № 26508/10/28-10-06-11 (с.70); письмо МГУ ГФС — Центрального офиса по обслуживанию крупных плательщиков от 27.11.2015 г. № 26114/10/28-10-06-11. Текст размещен на сайте «Бухгалтерии» по адресу: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/26714.html> (прим. ред.).

зеты независимые специалисты уже обратили внимание, что согласно пп.138.3.1 ст.138 НКУ «увеличивающая» корректировка на разницу проводится на сумму бухгалтерской амортизации, начисленной по **Кт 13** без соотнесения этих сумм с расходами отчетного периода⁽¹⁾. Технически налогоплательщикам это удобно, ведь, проведя корректировку по начислению амортизации, им не надо отслеживать период, в котором соответствующие суммы будут отнесены на расходы в составе, например, себестоимости готовой продукции. Но за удобство налогоплательщики вынуждены будут заплатить, скажем так, «налог с амортизации». Простой пример — яркое тому свидетельство. Предположим, что вновь созданное в конце года предприятие начало выпуск продукции в декабре. Сумма амортизации, «зависшая» на **счете 26**, составила 12000 грн., в налоговом учете амортизация (в силу применения прямолинейного метода, вместо запрещенного производственного) начислена в сумме 8000 грн. Посколь-

ку первая реализация произойдет в январе (а это уже другой финансовый год), в строке 2290 (форма № 2) не окажется никаких показателей. В результате проведения корректировок на разницы появится несуществующий реально (!) объект налогообложения в размере 4000 грн. И с этого объекта нужно будет уплатить налог — «налог с амортизации».

Но вернемся к приложению АМ. Суммы налоговой амортизации, укрупненные до групп «основные средства» и «нематериальные активы», приводятся в **строках А17 и Н7** соответственно, далее итоговый результат этих значений «перетекает» в **строку 1.2.1**. Показатель этой строки переносится в строку с таким же кодом приложения PI. На этом работу с приложением АМ можно считать завершённой. ■

⁽¹⁾См.: Назарбаева И. Необоротные активы // Налог на прибыль: что осталось от налогового учета: Сборник систематизированного законодательства. — 2015. — Вып.б. — С.156–167 (прим. ред.).

— ДЛ Я СПРАВКИ —

Межрегиональное главное управление ГФС — Центральный офис по обслуживанию крупных плательщиков

Письмо от 04.12.2015 г. № 26508/10/28-10-06-11

Межрегиональное главное управление ГФС — Центральный офис по ОКП рассмотрело письмо предприятия и в пределах своих полномочий сообщает.<...>

Корректировка в обязательном порядке осуществляется теми плательщиками, у которых годовой доход от любой деятельности (за вычетом косвенных налогов), определенный по правилам бухгалтерского учета, за последний годовой отчетный (налоговый) период превышает 20 миллионов гривен.

Пункт 138.1 ст.138 НКУ устанавливает, что финансовый результат до налогообложения увеличивается (из состава расходов исключается) на сумму уценки и потерь от уменьшения полезности основных средств или нематериальных активов, включенных в расходы отчетного периода в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности.

В то же время согласно п.138.2 ст.138 НКУ финансовый результат до налогообложения уменьшается (в состав доходов не включается), в частности на сумму дооценки и выгод от восстановления полезности основных средств или нематериальных активов в пределах предварительно отнесенных к расходам уценки и потерь от уменьшения полезности основных средств или нематериальных активов в соответствии с национальными положениями (стандар-

Налоговая амортизация: дооценка основных средств

тами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности.

Расчет амортизации основных средств или нематериальных активов осуществляется в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности с учетом ограничений, установленных пп.14.1.138 п.14.1 ст.14 Налогового кодекса, пп.138.3.2–138.3.4 п.138.3 ст.138 НКУ. При таком расчете применяются методы начисления амортизации, предусмотренные национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета, кроме «производственного» метода (пп.138.3.1 п.138.3 ст.138 НКУ).

Таким образом, финансовый результат до налогообложения на сумму дооценок не увеличивается в случае, если в предыдущих отчетных периодах уценка не проводилась.

В части амортизации переоцененных основных средств ст.138 НКУ не содержит требований, касающихся дополнительных корректировок, которые приведут к пересмотру и уменьшению начисленной амортизации, в связи с тем, что стоимость основных средств переоценена.

Дооценка основных средств может включаться в стоимость основных средств и амортизироваться для целей налогового учета.