

Чи підлягають амортизації у податковому обліку витрати на поліпшення (ремонт) орендованих основних засобів та чи враховується сума такої амортизації при коригуванні фінансового результату до оподаткування?

*ЗІР, категорія 102.05*

Відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями (далі – ПКУ) об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, здійснюється відповідно до пп. 138.1 та 138.2 ст. 138 ПКУ.

Підпунктом 138.3.1 п. 138.3 ст. 138 ПКУ встановлено, що розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) або міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) з урахуванням обмежень, встановлених п.п. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 розд. I ПКУ, підпунктами 138.3.2 – 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 ПКУ. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені НП(С)БО, крім «виробничого» методу.

Для розрахунку амортизації відповідно до положень п. 138.3 ст. 138 ПКУ визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

Згідно з абзацом другим п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181, та п. 21 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 (далі – Методичні рекомендації № 561) затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів. Такі затрати зараховуються до складу основних засобів як первісна вартість нового об'єкта підгрупи 2.7 класифікації основних засобів, наведеної в п. 7 Методичних рекомендацій № 561.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду (п. 32 Методичних рекомендацій № 561).

Згідно з п. 7 Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (далі – МСБО 16) собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом, якщо і

тільки якщо є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання.

Під час визнання об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання активу, слід оцінювати за його собівартістю (п. 15 МСБО 16).

МСБО 16 не визначає одиницю оцінки для визнання, тобто з чого складається об'єкт основних засобів. Отже, потрібне судження при застосуванні критеріїв визнання до конкретних обставин суб'єкта господарювання. Можливо, буде доцільним об'єднати окремо незначущі об'єкти (наприклад, ливарні форми, інструменти і фарби) та застосовувати критерії до сукупної вартості (п. 9 МСБО 16).

Згідно з принципом визнання в п. 7 МСБО 16, суб'єкт господарювання не визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Навпаки, ці витрати визнаються в прибутку чи збитку, коли вони понесені. Витрати на щоденне обслуговування об'єкта, як правило, – це витрати на заробітну плату та витратні матеріали, а також це можуть бути витрати на незначні деталі. Призначення цих видатків часто визначають як «ремонти та технічне обслуговування» об'єкта основних засобів (п. 12 МСБО 16).

Таким чином, витрати на поліпшення (ремонт) орендованих основних засобів, що збільшують майбутні економічні вигоди, які спочатку очікувалися від їх використання, у податковому обліку відображаються як окремий об'єкт групи 9 «інші основні засоби» з мінімально допустимим строком корисного використання 12 років.

Водночас при визначенні об'єкта оподаткування платники податку – орендарі на підставі положень абзацу другого п. 138.1 та абзацу другого п. 138.2 ст. 138 ПКУ мають збільшити фінансовий результат до оподаткування на суму нарахованої амортизації вартості поліпшення (ремонту) орендованих основних засобів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ та зменшити фінансовий результат до оподаткування на суму розрахованої амортизації вартості поліпшення (ремонту) орендованих основних засобів відповідно до п. 138.3 ст. 138 ПКУ.