



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
(Мінфін)

вул. М. Грушевського 12/2 м. Київ 01008 тел. (044) 206-59-47, факс 425-90-26
e-mail: infomf@minfin.gov.ua, код ЄДРПОУ 00013480

№ _____
На № _____ від _____

**Державна фіскальна служба
України**

Щодо питання нарахування
амортизації основних засобів

Міністерство фінансів України розглянуло лист Державної фіскальної служби України від 20.03.2019 № 861/4/99-99-15-02-02-13 щодо нарахування амортизації основних засобів у податковому обліку у випадку, якщо такі основні засоби знаходяться на консервації, капітальному ремонті, модернізації, добудові, дообладнанні, реконструкції, та повідомляє.

Відповідно до пункту 29 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за № 288/4509 (далі – П(С)БО 7), передбачено, що нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. До того ж пунктом 14 П(С)БО 7 визначено, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Водночас параграфом 55 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (далі – МСБО 16) передбачено, що «амортизацію активу починають, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію активу припиняють на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу) згідно з МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняють визнання активу. Отже, амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований

ДОКУМЕНТ СЕД Мінфін АСКОД

Сертифікат 20B4E4ED0D30998C04000000A55E2800912B6900

Підписувач Верланов Сергій Олексійович

Дійсний з 11.10.2018 0:00:00 по 11.10.2020 0:00:00

К
Державна фіскальна служба України
Міністерство фінансів України



11210-09-63/11170 від 22.04.2019



повністю. Проте, згідно з використаними методами амортизації, амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва».

При цьому відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств 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 визначені положеннями Кодексу.

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, визначені у статті 138 Кодексу.

Коригування фінансового результату до оподаткування передбачає збільшення фінансового результату до оподаткування на суму амортизації основних засобів або нематеріальних активів, нарахованої відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (абзац другий пункту 138.1 статті 138 Кодексу), та зменшення фінансового результату до оподаткування на суму амортизації основних засобів або нематеріальних активів, розрахованої відповідно до пункту 138.3 статті 138 Кодексу (абзац другий пункту 138.2 статті 138 Кодексу).

Зазначений порядок коригування передбачає врахування при обчисленні податку на прибуток підприємств суми амортизації основних засобів або нематеріальних активів, розрахованої відповідно до положень Кодексу, що пов'язано із державним регулюванням у сфері амортизаційної політики, яка, зокрема, полягає у розмежуванні практики нарахування амортизації відповідно до її економічної та податкової ролі.

Таке регулювання здійснюється через обмеження, встановлені положеннями Кодексу, стосовно амортизації, що нараховується за правилами бухгалтерського обліку. Це стосується:

- встановлення вартісного критерію основних засобів, визначеного підпунктом 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 Кодексу;

- врахування у фінансовому результаті до оподаткування результатів переоцінки (уцінки, дооцінки) основних засобів, проведеної відповідно до положень національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (абзац третій пункту 138.1 та абзац четвертий пункту 138.2 статті 138 Кодексу);

- обмеження для застосування виробничого методу нарахування амортизації, передбаченого національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (підпункт 138.3.1 пункту 138.3 статті 138 Кодексу);

- заборони нарахування амортизації об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, які не призначені для використання в господарській

діяльності платника податків (невиробничі основні засоби і нематеріальні активи) (підпункт 138.3.2 пункту 138.3 статті 138 Кодексу);

- встановлення мінімально допустимих строків амортизації основних засобів, інших необоротних активів (підпункт 138.3.3 пункту 138.3 статті 138 Кодексу) та нематеріальних активів (підпункт 138.3.4 пункту 138.3 статті 138 Кодексу).

Крім того, підпунктом 14.1.3 пункту 14.1 статті 14 Кодексу наведено поняття «амортизація», яке визначається як системний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Аналогічні за своєю сутністю поняття «амортизація» містяться в П(С)БО 7 та МСБО 16.

Нарахування амортизації основних засобів відповідно до положень Кодексу передбачає застосування обмежень до суми амортизації, яка нараховується за принципами та правилами бухгалтерського обліку. Ці обмеження регулюють процес відшкодування вартості основних засобів за рахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

З огляду на вищевикладене, платники податку, які застосовують положення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, при обчисленні податку на прибуток не враховують амортизацію об'єктів основних засобів, переведених на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію, при обчисленні податку на прибуток підприємств, оскільки період перебування основного засобу на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні, консервації не є строком корисного використання (експлуатації) такого основного засобу.

До того ж слід зауважити, що застосування іншого порядку нарахування амортизації основних засобів або нематеріальних активів призводить до виникнення тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню у майбутніх податкових (звітних) періодах відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20.01.2001 за № 47/5238. Така тимчасова податкова різниця призводить до виникнення відстроченого податкового активу з податку на прибуток підприємств, що підлягатиме відшкодуванню у наступних податкових (звітних) періодах.

Заступник Міністра

С. ВЕРЛАНОВ