

**Алексей НАГОРНЫЙ**, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения

## УЧЕТ РЕМОНТОВ И УЛУЧШЕНИЙ СОБСТВЕННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

### Нормативная база:

- Налоговый кодекс (далее – НК);
- Закон от 16.07.99 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» (далее – Закон № 996);
- приказ Минстата от 29.12.95 г. № 352 «Об утверждении типовых форм первичного учета» (далее – Приказ № 352);
- Инструкция о применении плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденная приказом Минфина от 30.11.99 г. № 291 (далее – Инструкция № 291);
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина от 30.09.03 г. № 561 (далее – Методические рекомендации № 561);
- П(С)БУ 7 «Основные средства», утвержденное приказом Минфина от 27.04.2000 г. № 92;

Предприятие, на балансе которого есть объекты основных средств (далее – ОС), несет расходы на поддержание их в рабочем состоянии, ремонт или улучшение. Из консультации вы узнаете, как правильно классифицировать и отражать эти расходы в бухгалтерском учете предприятия.

### Классификация работ

На практике различают такие виды работ, направленных на поддержание и восстановление работоспособности объектов ОС, а также на улучшение их технических характеристик: **техническое обслуживание, текущий ремонт, капитальный ремонт и улучшения (достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация, модификация и т. п.)**.

Сразу скажем, что четких и универсальных определений этих понятий в действующем законодательстве нет. Помочь в данном вопросе могут нормативные документы, которые регламентируют проведение этих работ в отдельных сферах, а также разъяснения министерств и ведомств. Например, в сфере недвижимости это:

- Правила, утвержденные приказом Госкомитета по вопросам ЖКХ от 17.05.05 г. № 76 (далее – Правила № 76);
- Перечень, утвержденный приказом Госкомитета по вопросам ЖКХ от 10.08.04 г. № 150 (далее – Перечень № 150);

- ДБН В.3.2-2-2009 «Жилые дома. Реконструкция и капитальный ремонт», утвержденные приказом Минрегионстроя от 22.07.09 г. № 295;
- письмо Минрегионстроя от 15.07.09 г. № 9/9-1056;
- письмо Госкомитета по строительству и архитектуре от 30.04.03 г. № 7/7-401.

Все вышеперечисленные документы касаются содержания жилых домов и придомовых территорий, но ими можно воспользоваться для классификации ремонтных работ по любой недвижимости.

А в Положении, утвержденном приказом Минтранса от 30.03.98 г. № 102 (далее – Положение № 102), очень подробно расписан порядок проведения и объем операций по ремонтам автотранспортных средств.

Если обратиться к вышеуказанным документам, то, например, согласно Правилам № 76 (по недвижимости):

- **ремонт дома (здания и сооружения)** – это комплекс строительных работ, направленных на восстановление, с возможным улучшением эксплуатационных показателей элементов дома;
- **текущий ремонт зданий и сооружений** – это работы по систематическому и своевременно-

му предохранению частей зданий, сооружений и инженерного оборудования от преждевременного износа путем проведения профилактических мероприятий и устранения мелких повреждений и неисправностей;

- **капитальный ремонт зданий и сооружений** – комплекс технических мероприятий, направленных на восстановление или замену изношенных конструкций и деталей зданий и сооружений более долговечными (прочными) и экономичными;

- **реконструкция жилого дома** – комплекс строительно-монтажных работ, направленных на улучшение эксплуатационных характеристик помещений жилого дома путем их перепланировки и переоборудования, надстройки, пристройки с одновременным приведением их показателей в соответствие с нормативно-техническими требованиями.

А, например, в Положении № 102 (по автомобилям) приведены такие определения:

| Виды работ                    | Цель проведения   | Перечень работ   | Периодичность проведения  |
|-------------------------------|---|--|---|
| 1                             | 2   | 3  | 4   |
| Техническое обслуживание (ТО) | Поддержание работоспособности   | Операции по поддержанию работоспособности и исправности автомобиля во время его эксплуатации, хранения и транспортировки*  | Зависит от пробега автомобиля (см. таблицу 1 п. 3.9 Положения № 102). Существуют сезонные ТО (например, подготовка к осенне-зимнему периоду). Если техдокументацией автомобиля предусмотрена другая периодичность, нежели указано в Положении № 102, тогда предприятию следует руководствоваться именно техдокументацией (п. 3.9 Положения № 102) |
| Текущий ремонт                | Обеспечение или восстановление работоспособности  | Одновременная замена не более двух базовых агрегатов автомобиля, кроме кузова и рамы (п. 3.13 Положения № 102) или ремонт любого базового агрегата**                   | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. При необходимости по итогам диагностики автомобиля.</li> <li>2. При наличии неисправностей (п. 3.12 Положения № 102)</li> </ol>   |
| Капитальный ремонт            | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Восстановление работоспособности и полного или близкого к полному ресурса авто.</li> <li>2. Продление срока эксплуатации</li> </ol> | Одновременная замена кузова для автобусов и автомобилей, рамы для грузовых автомобилей и прицепов или замена не менее трех базовых агрегатов (п. 3.16 Положения № 102) | При необходимости по итогам диагностики автомобиля (п. 3.15 Положения № 102)  |

\* Виды работ приведены в приложениях А, Б и В к Положению № 102.  
 \*\* Перечень базовых агрегатов содержится в приложении Г к Положению № 102.

Если обобщить все вышеизложенное, то можно вывести такие определения:

- **техобслуживание** – работы, направленные на поддержание работоспособности объекта ОС (например, замена масла в автомобиле);
- **текущий ремонт** – работы, направленные на обеспечение и восстановление работоспособности объекта ОС путем устранения мелких повреждений и неисправностей, замены и/или обновления отдельных частей объекта;
- **капитальный ремонт** – работы, направленные на полное восстановление ресурсов и характеристик объекта путем замены или обновления его основных частей. В процессе замены новые

части объекта ОС могут быть более долговечными и экономичными, чем старые. В этом случае капитальный ремонт приведет к увеличению будущих экономических выгод от использования объекта ОС, а значит, такой ремонт следует считать улучшением и соответствующим образом отражать в бухучете;

- **улучшения** – это работы по модернизации, модификации, достройке, дооборудованию, реконструкции и т. п. объекта ОС, которые приводят к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от использования объекта (в т. ч. увеличение срока его полезной эксплуатации) (п. 14 П(С)БУ 7).

### Как определить, к какому виду относятся работы, выполняемые предприятием?

С этой целью целесообразно:

- изучить техническую документацию на объект ОС;
- если работы связаны с объектами недвижимости или автомобилями – ознакомиться с Перечнем № 150 или с Положением № 102 соответственно (в этих документах содержится примерный перечень работ каждого вида, их положения вы можете использовать для отставания своей позиции по отражению того или иного вида ремонтных расходов в учете);
- привлечь к определению вида работ специалистов, имеющих соответствующую квалификацию (желательно сформировать из них комиссию).



**Но запомните!** Для целей бухучета главное – разделить все выполняемые работы на две категории.

А именно – в бухучете различают работы:

- **направленные на улучшение** технико-экономических характеристик объекта (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция), что приведет в будущем к увеличению экономических выгод от его использования (это у нас **улучшения**);
- **осуществляемые для поддержания** объекта в пригодном для использования состоянии и возможности получения первоначально определенной суммы будущих экономических выгод от его использования (это **техобслуживание и ремонты**).



**Внимание!** Решение о том, в какую из двух категорий отнести работы, принимает руководитель предприятия – с учетом анализа ситуации и существенности таких расходов (п. 29 Методрекомендаций № 561). Такое решение нужно зафиксировать в распорядительном документе (приказе) о проведении работ по ремонту или улучшению.

## Документальное оформление

### Техническое обслуживание

Если услуги по техобслуживанию выполняются силами сторонней организации, то первичным

документом будет **акт** выполненных работ (оказанных услуг).

Если предприятие само выполняет техобслуживание, то документами, подтверждающими стоимость материалов и расходов на оплату труда, будут:

- **типовая форма № М-11** «Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов» или лимитно-заборные карточки типовых форм **№ М-8** или **№ М-9** (утверждены приказом Минстата от 21.06.96 г. № 193);
- **наряды** на оплату труда, расчет трудозатрат и суммы оплаты труда по заказу на ремонт (с учетом ЕСВ), ведомости начисления зарплаты типовой формы **№ П-7**, утвержденной приказом Госкомстата от 05.12.08 г. № 489, и т. п.

Есть смысл также составить **ведомость** выполненных работ, где указать вид и наименование работ, услуг, инвентарный номер ОС, количество и цену использованных ТМЦ.

### Ремонты и улучшения

Прежде чем начать ремонт, объект осматривают. На основании осмотра составляются **ведомости дефектов (дефектный акт, дефектная ведомость)** отдельно на каждый объект, подлежащий ремонту (текущему или капитальному). Ведомости дефектов оформляет механик (электрик или другой компетентный специалист) подразделения предприятия.

Однако **если ремонт сложный**, ведомость дефектов может оформляться специальной комиссией, в состав которой кроме специалистов предприятия при необходимости включают представителей завода-изготовителя и/или подрядчика, который будет выполнять ремонтные работы. А если планируется **ремонт недвижимости**, тогда составление дефектной ведомости вообще можно заказать специализированной организации.

В дефектной ведомости указывается объем и характер работ, наименование деталей, требующих замены. На основании такой информации предприятие имеет возможность рассчитать стоимость ремонтов, а также проконтролировать объем выполненных работ и списанных материалов.

Отметим, что единой типовой формы ведомости дефектов нет. Существуют разные формы, применяемые в зависимости от вида объекта ОС, а именно:

- форма № ВЗСГ-6 «Ведомость дефектов на ремонт машины» (приложение 6 к Методическим рекомендациям, утвержденным приказом Минагрополитики от 21.12.07 г. № 929). В п. 2.5 данных Методических рекомендаций сказано, что эту форму рекомендуется применять для учета установленных дефектов сельскохозяйственной техники (комбайнов, тракторов, сеялок, плугов и пр.);
- типовая форма «Акт об обнаруженных дефектах оборудования» (утверждена приказом Минстата от 21.06.96 г. № 193, далее – Приказ № 193). Данный акт составляют на дефекты, обнаруженные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования;
- **дефектный акт** (приложение к письму Госкомитета по строительству и архитектуре и Госкомитета по вопросам жилищно-коммунального хозяйства от 24.02.05 г. № 7/8-134, № 4/3-260). Применяется в случае ремонта жилья, объектов социнфраструктуры и работ по благоустройству;
- форма 5 «Ведомость дефектов» (приложение к ДБН В.2.3-6-2002, утвержденным приказом Госстроя от 07.05.02 г. № 83). Используется в случае ремонта мостов и труб.

Вышеуказанные формы – не единственно возможные. Предприятие вправе использовать и самостоятельно разработанную форму ведомости дефектов.

Если предприятие производит ремонт или улучшение объекта **собственными силами**, то после окончания работ составляется ведомость выполненных работ, где указываются вид и наименование работ, услуг, инвентарный номер ОС, количество и цена использованных ТМЦ. Материалы, которые были использованы в ходе:

- ремонта, который не является строительно-монтажными работами, – списываются на основании типовой формы № М-11 «Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов» или лимитно-заборной карточки типовых форм № М-8 или № М-9;
- строительства объектов – списываются на основании лимитно-заборных карточек типовых форм № М-28 и № М-28а.

Все вышеупомянутые типовые формы утверждены Приказом № 193.

Если ремонтом будет заниматься **сторонняя организация**, тогда следует заключить **договор подряда**, на основании которого и будут производиться работы по ремонту или улучшению.

Такие работы следует отражать в учете на основании **акта** выполненных работ.

Надо знать, что для оформления ремонта некоторых объектов ОС предусмотрены **специализированные** документы. В частности, это ремонт недвижимости и автомобилей. Рассмотрим подробнее

**1. Ремонт или улучшение недвижимости путем выполнения строительно-монтажных работ.** В этом случае подрядчик может составлять формы, предусмотренные пп. 6.4.2 ДСТУ Б Д.1.1-1:2013, утвержденного приказом Минрегиона от 05.07.13 г. № 293 (далее – ДСТУ). Это Акт приемки выполненных строительных работ (примерная форма № КБ-2в приведена в приложении Т к ДСТУ) и Справка о стоимости выполненных строительных работ (примерная форма № КБ-3 приведена в приложении У к ДСТУ).

Заметим, что **если заказчиком строительных работ является коммерческое предприятие**, то оформлять эти документы – не обязательно (достаточно акта выполненных работ произвольной формы). Ведь, согласно п. 1.2 вышеназванного ДСТУ, его применение является обязательным только при строительстве за счет бюджетных средств и за счет кредитов, предоставленных под государственные гарантии.

При использовании **материалов заказчика** для ремонта подрядная организация составляет типовую форму № М-23 «Акт об израсходованных давальческих материалах» (утверждена Приказом № 193). На основании этой формы у заказчика происходит списание материалов, переданных подрядной организации. В форме приводится перечень материалов с номенклатурными номерами;

**2. Ремонт автомобиля.** В этом случае составляются документы, предусмотренные ч. 7 разд. V и ч. 8 разд. VII Правил, утвержденных приказом Мининфраструктуры от 28.11.14 г. № 615, а именно:

- **акт передачи-приемки** автомобиля (его составных частей (систем) после предоставления услуг по техническому обслуживанию и ремонту);
- **счет, наряд-заказ** (подписывается контролером качества и заказчиком);
- **накладная, квитанция** и т. п. (отдельно на выполнение технического обслуживания (кроме гарантийного) и отдельно на выполнение ремонта);

- **гарантийный талон** (один экземпляр);
- **приложения к эксплуатационной документации** в случаях, если после ремонта меняются условия эксплуатации автомобиля;
- **справка-счет на составные части**, приобретенные и установленные исполнителем на автомобиль;
- **справка о цвете** (основной цвет) автомобиля, если цвет был изменен во время ремонта;
- **приемо-сдаточный акт** исполнителя, который имеет право на испытание систем питания автомобиля с газобаллонным оборудованием и выполнил эти испытания.

Приемка объекта ОС после окончания ремонта, реконструкции и модернизации оформляется типовой формой № **ОЗ-2** «Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов» (утверждена приказом Минстата от 29.12.95 г. № 352). **Фрагмент** заполнения такого акта приводим в конце консультации.

Акт формы № ОЗ-2 составляется:

- в одном экземпляре – если ремонт осуществлялся силами самого предприятия;
- в двух экземплярах – если к ремонту, реконструкции или модернизации объекта ОС привлекалось стороннее предприятие.

В графе «Изменения в характеристике объекта, вызванные реконструкцией, модернизацией» приводятся, например, такие данные, как: изменение технологического назначения объекта (его отдельных частей), изменение предельных нагрузок на объект, появление новых качеств у объекта, повышение технико-экономических показателей объекта (его отдельных частей), увеличение срока полезного использования, улучшение качества выпускаемой продукции, замена морально устаревшего или физически изношенного оборудования новым, более производительным и т. д. Эти данные заносятся также в **технический паспорт, инвентарные карточки, регистры аналитического учета** объектов ОС.

Раздел «Сдал» типовой формы № ОЗ-2 заполняется и подписывается представителем цеха (бригады), ответственного за проведение работ, или представителем подрядной организации. Раздел «Принял» заполняется и подписывается представителем цеха, принимающего ОС после проведения работ.

Акт подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем предприятия.

## Бухгалтерский учет

### Техобслуживание и текущий ремонт

Техобслуживание (далее – ТО) и текущий ремонт не приводят к увеличению будущих экономических выгод от использования объекта ОС. Они нужны для того, чтобы объект можно было и дальше использовать по назначению и получать при этом изначально ожидаемую экономическую выгоду. Поэтому расходы на проведение ТО и таких ремонтов включаются **в расходы текущего периода** (п. 15 П(С)БУ 7, п. 32 Методрекомендации № 561).

Вид расходов выбирается в зависимости от направления использования объекта ОС. Так, расходы на ТО и текущий ремонт могут быть включены в состав:

- себестоимости готовой продукции, работ, услуг (счет 23) – если объект ОС непосредственно используется в производственном процессе (например, производственное оборудование);
- общепроизводственных расходов (счет 91) – если это объект ОС общепроизводственного назначения (например, здание цеха);
- административных расходов (счет 92) – если это объект ОС административного назначения (например, легковой автомобиль для поездок администрации предприятия; здание офиса);
- расходов на сбыт (счет 93) – если объект ОС связан со сбытом продукции (например, грузовые автомобили, используемые для доставки собственной продукции предприятия потребителям);
- прочих операционных расходов (субсчет 949) – если это прочие объекты, в том числе объекты социально-культурного назначения (например, база отдыха) или объекты, переданные предприятием в операционную аренду (если обязанность производить ТО и текущий ремонт объекта по условиям договора возложена на арендодателя).

### Капитальный ремонт

Расходы на капремонт могут (п. 14, 15 П(С)БУ 7; п. 30 Методрекомендаций № 561):

- либо относиться к составу текущих расходов предприятия – если ремонт направлен на поддержание объекта в рабочем состоянии и получение первоначально запланированной экономической выгоды от его использования. Такой капремонт будет отражаться в бухучете точно так же, как расходы на ТО и текущий ремонт (см. выше);

- либо увеличивать первоначальную стоимость ремонтируемого объекта – если ремонт в будущем приведет к увеличению экономической выгоды от использования этого объекта. Например, капитализация будет иметь место, если в ходе капремонта производится замена отдельных компонентов (частей) объекта ОС (двигателя и т. п.), в результате чего увеличивается срок эксплуатации ОС и/или улучшаются его технические характеристики. Собственно, такой капремонт приравнивается к улучшениям и отражается в бухучете по тем же правилам, что и улучшения (см. далее).

## Улучшения

Улучшения (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция) увеличивают первоначальную стоимость улучшаемых объектов ОС, если в результате увеличатся будущие экономические выгоды от их использования (п. 15 П(С)БУ 7).

Примерами работ, которые считаются улучшениями и подлежат капитализации, являются (п. 31 Методрекомендаций № 561):

- модификация, модернизация в целях продления срока эксплуатации, увеличения производственной мощности объекта или экономии расходов на его обслуживание (например, установка газобаллонного оборудования на автомобиль);
- замена отдельных частей оборудования для повышения качества продукции (работ, услуг);
- внедрение более эффективного технологического процесса, что позволит уменьшить первоначально оцененные производственные расходы;
- достройка (надстройка), которая увеличит количество мест (площадь) здания, объемы и/или качество выполняемых работ (услуг) или условия их выполнения.

### Как отражаются в бухгалтерском учете улучшения?

Если улучшение выполняется предприятием **самостоятельно**, то при капитализации расходы отражаются таким образом:

- расходы на улучшение, по мере их осуществления, накапливаются по Дт **151** «Капитальное строительство» (если это строительные работы по улучшению здания или сооружения) или Дт **152** «Приобретение (изготовление) основных средств» (при прочих улучшениях). При этом делается бухгалтерская запись Дт **151, 152** – Кт **66, 65, 20** и др. (оплата труда и ЕСВ работников, осуществляющих улучшения, стоимость

запчастей и др.). Если улучшение состоит в установке на объект ОС дополнительного оборудования, приобретенного у поставщика, тогда на стоимость оборудования делается запись Дт **152** – Кт **631** или **685**;

- при вводе в эксплуатацию улучшений делается запись Дт **105** – Кт **151, 152** – увеличение балансовой стоимости объекта ОС на сумму расходов по улучшению.

Если улучшение выполняется **сторонней организацией**, тогда будут следующие проводки:

- Дт **151, 152** – Кт **631** или **685** – стоимость услуг сторонней организации по улучшению объекта ОС;
- Дт **10** – Кт **151, 152** – увеличение балансовой стоимости объекта ОС на сумму расходов по улучшению при вводе в эксплуатацию улучшений.

### Как отразить последствия улучшений, если в результате произошла замена одного из компонентов объекта ОС (например, на автомобиль поставили новый двигатель)?

Как мы уже выяснили выше, расходы на такую замену можно капитализировать, если в результате происходит увеличение будущих экономических выгод (п. 29 Методрекомендаций № 561). При этом учет операции будет зависеть от того, как учитываются заменяемые компоненты.

#### **Вариант 1. Заменяемая часть ОС выделена в отдельный объект учета.**

Напомним, что п. 4 П(С)БУ 7 разрешает учитывать отдельные части ОС как отдельные объекты, если такие части имеют разный срок полезного использования. В этом случае при замене такой части в учете отражаются нижеприведенные операции.

**1.** Заменяемый объект выводится из эксплуатации и ликвидируется (перестает быть активом). Такая операция сопровождается проводками:

- Дт **131** «Износ основных средств» – Кт **10** (на сумму износа объекта ОС);
- Дт **976** «Списание необоротных активов» – Кт **10** (на сумму остаточной стоимости объекта ОС).

**2.** Расходы на приобретение (создание) нового объекта, заменяющего ликвидированный, капитализируются. При этом делаются следующие бухгалтерские записи: Дт **151, 152** – Кт **66, 65, 20** и пр. (при создании объекта ОС своими силами) или Дт **151, 152** – Кт **631** или **685** (при создании объ-

екта силами сторонней организации и/или приобретении объекта у стороннего поставщика).

**3.** Новый объект вводится в эксплуатацию (проводка Дт **10** – Кт **151, 152**).

**Вариант 2. Заменяемая часть ОС не выделена в отдельный объект учета.**

При таком варианте следует говорить о частичной ликвидации ОС. Тогда первоначальная стоимость и износ объекта ОС уменьшаются на сумму первоначальной стоимости и износа ликвидированной части (п. 14, 35 П(С)БУ 7). В учете это отражается такими записями:

- Дт **131** «Износ основных средств» – Кт **10** (на сумму износа объекта ОС),
- Дт **976** «Списание необоротных активов» – Кт **10** (на сумму остаточной стоимости объекта ОС).



**На заметку!** Если предприятие не может достоверно определить первоначальную стоимость заменяемой части, ее можно оценить на уровне стоимости новой части (п. 46 Методрекомендаций № 561).

При частичной ликвидации на стоимость ликвидируемой части объекта ОС оформляются Акт на списание основных средств типовой формы № ОЗ-3 или Акт на списание автотранспортных средств типовой формы № ОЗ-4.

В свою очередь, стоимость новой части, которая устанавливается взамен старой, увеличивает первоначальную стоимость объекта ОС. В данном случае делаются такие проводки:

- по мере накопления расходов на создание (приобретение) новой части: Дт **151, 152** – Кт **66, 65, 20** и пр. (при создании новой части своими силами) или Дт **151, 152** – Кт **631** или **685** (при создании объекта силами сторонней организации и/или приобретении объекта у стороннего поставщика)
- при вводе в эксплуатацию улучшенного объекта ОС: Дт **10** – Кт **151, 152**.



**Обратите внимание!** И при варианте 1, и при варианте 2 материалы, оставшиеся после ликвидации части объекта ОС, могут быть оприходованы как актив (например, если они подлежат сдаче в металлолом) записью Дт 209 «Прочие материалы» – Кт 746 «Прочие доходы» (в размере чистой стоимости реализации запчастей).

## Налогообложение

### Налог на прибыль

Плательщики налога на прибыль, которые не корректируют финансовый результат на налоговые разницы, отражают последствия ТО, ремонтов и улучшений по правилам бухгалтерского учета.

Плательщики налога на прибыль, которые корректируют финрезультат на налоговые разницы, отражают ремонты и улучшения в зависимости от того, используется ли объект ОС в хозяйственной деятельности предприятия.

**Вариант 1. Объект ОС используется в хозяйственной деятельности.**

Операции по ТО, ремонту и улучшениям объекта ОС, который используется в хозяйственной деятельности, для целей налога на прибыль отражаются по правилам бухучета. Расходы на улучшение увеличивают первоначальную стоимость ОС, и на них в общем порядке будет начисляться амортизация.

При этом при определении объекта налогообложения за отчетный период бухгалтерский финрезультат до налогообложения нужно будет одновременно откорректировать на суммы бухгалтерской и налоговой амортизации, посчитанных с учетом произведенных улучшений. А именно (п. 138.1, 138.2 НК):

- увеличить – на сумму бухгалтерской амортизации ОС;
- уменьшить – на сумму налоговой амортизации ОС. Заметим, что налоговая амортизация начисляется с соблюдением минимально допустимых сроков, установленных в пп. 138.3.2 НК.

Если в процессе улучшения производится частичная ликвидация объекта ОС, то бухгалтерский финрезультат необходимо (п. 138.1, 138.2 НК, см. также Индивидуальную налоговую консультацию ГФС от 11.12.17 г. № 2926/6/99-99-15-02-02-15/ІПК):

- увеличить – на сумму остаточной стоимости ликвидируемой части объекта ОС, определенной по правилам бухучета;
- уменьшить – на сумму остаточной стоимости ликвидируемой части объекта ОС, определенной по правилам налогового учета.

**Вариант 2. Объект ОС – непроемственный.**

Тогда налогоплательщик, который корректирует финрезультат на все разницы, должен будет

только увеличивать финрезультат. Финрезультат увеличивается на суммы (п. 138.1 НК):

- расходов на ремонт (текущий и капитальный), которые по правилам бухучета включаются в расходы периода;
- амортизации, которая рассчитывается с учетом капитализированных расходов на улучшение автомобиля.



**Важный нюанс!** Расходы на техобслуживание «непроизводственного» объекта ОС признаются в налоговом учете в полном размере, без корректировок.

## НДС

Налогоплательщик имеет право на налоговый кредит по НДС в сумме налога, уплаченного (начисленного) в стоимости услуг по ТО, ремонту и улучшениям, а также в стоимости запчастей, материалов и т. п., приобретенных для выполнения данных работ по правилу первого события (п. 198.2 НК). При этом главное условие – наличие зарегистрированной в ЕРНН налоговой накладной (п. 198.1, 198.3, 198.6 НК).

Если такие приобретения осуществляются для непроизводственного ОС, то плательщик должен начислить обязательства по НДС согласно п. 198.5 НК. То же можно сказать в ситуации, когда приобретения осуществляются для объекта ОС, полностью или частично используемого в освобожденных от обложения НДС операциях или в операциях, не являющихся объектом обложения НДС (п. 198.5, 199.1 НК).

В бухучете такие налоговые обязательства включаются в расходы (если начислены по ТО и ремонтам) или в первоначальную стоимость объекта ОС (если начислены по улучшениям) (п. 10, 11 Инструкции, утвержденной приказом Минфина от 01.07.97 р. № 141).

Если в результате улучшения объекта ОС производится частичная ликвидация, тогда надо принять во внимание следующее. Ликвидация части объекта ОС по самостоятельному решению налогоплательщика (при отсутствии документа, подтверждающего факт частичной ликвидации) рассматривается как поставка этой части по обычным ценам (п. 189.9 НК).

Во всех остальных случаях НДС не начисляется. При этом налогоплательщик обязан иметь: либо документы о ликвидации ОС по независящим от него обстоятельствам, либо документ, свидетель-

ствующий о том, что ОС не могут по каким-либо другим причинам использоваться по первоначальному назначению. Такой документ налогоплательщик в обязательном порядке подает в налоговые органы (п. 189.9 НК).

Если при частичной ликвидации ОС получены комплектующие, запчасти, отходы, которые оприходованы в бухучете на счетах учета материалов для использования в хозяйственной деятельности налогоплательщика, то на такие операции налоговые обязательства по НДС не начисляются (п. 189.10 НК).

Рассмотрим порядок ведения бухгалтерского учета ТО, ремонтов и улучшений на примере.

### Пример 1

Предприятие осуществило следующие операции:

- обратилось в СТО, на котором были проведены работы по техническому обслуживанию легкового автомобиля, используемого в административных целях. Стоимость работ составила 6 000 грн. (в т. ч. НДС – 1 000 грн.);
- произвело текущий ремонт производственного оборудования (замена деталей) из цеха № 2 (субсчет 232) силами собственной ремонтной бригады (для учета расходов ремонтной бригады используется отдельный субсчет 236, по которому в конце месяца все понесенные расходы распределяются по подразделениям, для которых производился ремонт). Стоимость деталей составила 4 800 грн. (в т. ч. НДС – 800 грн.). Зарплата работников, занятых заменой деталей, – 3 000 грн. с ЕСВ;
- привлекло подрядчика к выполнению текущего ремонта здания офиса (покраска стен и поклейка обоев). Стоимость выполненных работ по акту – 24 000 грн. (в т. ч. НДС – 4 000 грн.);
- привлекло подрядчика к выполнению работ по замене встроенной системы вентиляции на складе готовой продукции. По решению руководителя, принятому на основании вывода комиссии экспертов предприятия, такая замена приведет к увеличению будущих экономических выгод (уменьшатся потери из-за порчи продукции). Система кондиционирования учитывается в составе стоимости склада и не выделяется в отдельный объект ОС. Стоимость оборудования и работы по его установке – 30 000 грн. (в т. ч. НДС – 5 000 грн.).

Учет этих операций показан в таблице.

(грн.)

| № п/п  | Содержание операции   | Первичные документы  | Бухгалтерский учет |          |        |
|--|---|--|--------------------|----------|--------|
|  |   |  | Дт                 | Кт       | Сумма  |
| 1  | 2   | 3  | 4                  | 5        | 6      |
| <b>Техническое обслуживание легкового автомобиля</b>               |   |  |                    |          |        |
| 1  | Перечислена предоплата за техническое обслуживание  | Платежное поручение, выписка банка   | 371                | 311      | 6 000  |
| 2  | Отражен налоговый кредит по НДС   | Налоговая накладная  | 641                | 644      | 1 000  |
| 3  | Отражены затраты на техническое обслуживание  | Акт выполненных работ  | 92                 | 631      | 5 000  |
| 4  | Закрыты расчеты по налоговому кредиту по НДС  |  | 644                | 631      | 1 000  |
| 5  | Произведен зачет задолженностей   |  | 631                | 371      | 6 000  |
| <b>Текущий ремонт производственного оборудования своими силами</b> |   |  |                    |          |        |
| 6  | Получены запчасти от поставщика   | Приходный ордер типовой формы № М-4*   | 207                | 631      | 4 000  |
| 7  | Отражен налоговый кредит по НДС   | Налоговая накладная  | 641                | 631      | 800    |
| 8  | Оплачены запчасти поставщику  | Платежное поручение, выписка банка   | 631                | 311      | 4 800  |
| 9  | Отнесена стоимость запчастей на ремонт  | Ведомость выполненных работ (произвольной формы), лимитно-заборные карточки типовой формы № М-8* или М-9*, документы об оплате труда | 236                | 207      | 4 000  |
| 10   | Начислена зарплата рабочим ремонтной бригады  |  | 236                | 661, 651 | 3 000  |
| 11   | Отнесена на расходы цеха № 2 стоимость ремонта производственного оборудования из этого цеха   |  | 232                | 236      | 7 000  |
| <b>Текущий ремонт здания офиса</b>                                 |   |  |                    |          |        |
| 12   | Перечислена предоплата за текущий ремонт (покраску стен и поклейку обоев) здания офиса  | Банковская выписка   | 371                | 311      | 24 000 |
| 13   | Отражен налоговый кредит по НДС   | Налоговая накладная  | 641                | 644      | 4 000  |
| 14   | Отражены затраты на текущий ремонт  | Акт выполненных работ  | 92                 | 631      | 20 000 |
| 15   | Закрыты расчеты по налоговому кредиту по НДС  |  | 644                | 631      | 4 000  |
| 16   | Произведен зачет задолженностей   |  | 631                | 371      | 24 000 |
| <b>Капитальный ремонт здания склада</b>                            |   |  |                    |          |        |
| 17   | Выведена из эксплуатации система вентиляции и кондиционирования (первоначальная стоимость ликвидируемой системы определена на уровне стоимости новой системы) и списана:<br>– сумма амортизации | Акт списания (типовая форма № ОЗ-3**, бухгалтерская справка  | 131                | 103      | 20 000 |
|  | – остаточная стоимость  |  | 976                | 103      | 5 000  |
| 18   | Оприходован металлолом, оставшийся от разборки системы (сумма условная)   | Приходный ордер (типовая форма № М-4*)   | 209                | 746      | 1 200  |
| 19   | Капитализированы расходы на замену системы вентиляции и кондиционирования (стоимость оборудования плюс работа по его установке)   | Акт выполненных работ  | 151                | 631      | 25 000 |
| 20   | Отражен налоговый кредит по НДС   | Налоговая накладная  | 641                | 631      | 5 000  |
| 21   | Введена в эксплуатацию новая система кондиционирования, являющаяся улучшением здания склада   | Акт типовой формы № ОЗ-2**   | 103                | 151      | 25 000 |
| 22   | Оплачены стоимость оборудования и работы подрядчику   | Платежное поручение, выписка банка   | 631                | 311      | 30 000 |

\* Утверждена Приказом № 193.

\*\* Утверждена Приказом № 352.

### Как рассчитать новую сумму амортизации объекта ОС после его улучшения?

Поскольку при проведении улучшений объектов ОС увеличивается их первоначальная стоимость (а иногда еще и срок их полезного использования), то после ввода улучшенного объекта ОС в эксплуатацию необходимо рассчитать новую сумму его амортизации.

Новая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта ОС на начало месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию улучшенного объекта ОС (за минусом ликвидационной стоимости данного объекта) и срока, оставшегося до истечения СПИ, установленного для данного объекта (п. 26 Методрекомандаций № 561).

#### Пример 2

В ноябре 2015 года года предприятие ввело в эксплуатацию объект ОС (производственная линия). Данные об объекте таковы: первоначальная стоимость – 610 000 грн.; ликвидационная стоимость – 10 000 грн.; срок полезного использования – 5 лет (60 месяцев); метод амортизации – прямолинейный.

12.11.18 г. объект был выведен из эксплуатации для дооборудования (улучшения), а 10.01.19 г. введен в эксплуатацию после дооборудования. Стоимость работ по дооборудованию, выполненных сторонней организацией, составляет 120 000 грн. (в т. ч. НДС – 20 000 грн.). Срок полезного использования производственной линии после дооборудования увеличился на 2 года, метод амортизации не изменился.

Для расчета новой месячной суммы амортизации нужно выполнить такие действия.

1. Рассчитать сумму амортизации на момент вывода объекта из эксплуатации для проведения дооборудования. Для этого примем во внимание, что амортизации подлежит амортизируемая стоимость (разница между первоначальной и ликвидационной стоимостью объекта ОС) (п. 4, 22 П(С)БУ 7). При этом амортизация начинает начисляться с месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию, и прекращается с месяца, следующего за месяцем вывода объекта из эксплуатации, в том числе в связи с его улучшением (п. 29 П(С)БУ 7).

В нашем случае период начисления амортизации до проведения дооборудования составляет ровно 3 года (с декабря 2015 года по ноябрь 2018 года), или 36 месяцев.

Сумма начисленной за этот период амортизации составит:

$$(610\ 000\ \text{грн.} - 10\ 000\ \text{грн.}) : 60\ \text{мес.} \times 36\ \text{мес.} = 360\ 000\ \text{грн.}$$

2. Определить первоначальную стоимость объекта ОС после модернизации:

$$610\ 000\ \text{грн.} + 100\ 000\ \text{грн.} = 710\ 000\ \text{грн.}$$

3. Определить оставшийся срок полезного использования объекта ОС на момент его ввода в эксплуатацию после дооборудования с учетом его увеличения на 2 года (или 24 месяца):

$$60\ \text{мес.} - 36\ \text{мес.} + 24\ \text{мес.} = 48\ \text{мес.}$$

4. Определить новую месячную сумму амортизации, которая будет начисляться начиная с февраля 2019 года (месяца, следующего за месяцем ввода производственной линии в эксплуатацию после ее дооборудования):

$$(710\ 000\ \text{грн.} - 10\ 000\ \text{грн.} - 360\ 000\ \text{грн.}) : 48\ \text{мес.} = 7\ 083,33\ \text{грн.}$$



## БЫСТРЫЙ УСТНЫЙ ОТВЕТ НА КОРОТКИЙ ВОПРОС

по телефонам: (056) 370-44-25  
(067) 522-04-01 • (050) 474-86-00

Консультационная линия работает каждую неделю.

**Вторник • Среда • Четверг с 10.00 до 15.00.**



## ФРАГМЕНТ

**ТОВ «Сіріус»**

(підприємство, організація)

Типова форма № ОЗ-2

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ **11223344**

Код за УКУД

ЗАТВЕРДЖУЮ

**Директор Доценко Доценко О. Д.**

(підпис, ім'я, по батькові, прізвище)

**АКТ**  
**приймання-здачі відремонтованих,**  
**реконструйованих та модернізованих об'єктів**

| номер документа | дата складання     | код особи, яка відповідає за збереження основних засобів | код виду операції      |
|-----------------|--------------------|--|------------------------|
| <b>3</b>        | <b>29.01.19 р.</b> | <b>2</b>   | <b>Поточний ремонт</b> |

| Цех, відділ, дільниця, лінія | Дебет               |                         | Кредит              |                         | Сума         | Номер       |               |
|------------------------------|---------------------|-------------------------|---------------------|-------------------------|--------------|-------------|---------------|
|                              | рахунок, субрахунок | код аналітичного обліку | рахунок, субрахунок | код аналітичного обліку |              | інвентарний | заводський    |
| <b>1</b>                     | <b>2</b>            | <b>3</b>                | <b>4</b>            | <b>5</b>                | <b>6</b>     | <b>7</b>    | <b>8</b>      |
| <b>Цех № 2</b>               | <b>232</b>          | -                       | <b>236</b>          | -                       | <b>7 000</b> | <b>786</b>  | <b>582-4P</b> |

По заказу № **4/р****Фасувальний апарат ПАСТПАК 4P**

(найменування об'єкта)

знаходився в плановому/неплановому ремонті (реконструкції, модернізації)

з 

|                    |
|--------------------|
| Дата               |
| <b>22.01.19 р.</b> |

 по 

|                    |
|--------------------|
| Дата               |
| <b>29.01.19 р.</b> |

, а саме 

|          |
|----------|
| <b>8</b> |
|----------|

 днівПередбачені відомістю дефектів роботи по ремонту (реконструкції, модернізації) виконані повністю/не повністю

По закінченні ремонту (реконструкції, модернізації) об'єкт пройшов випробування та зданий в експлуатацію.

Дата **29.01.19** р.

Формат А5

**Зворотна сторона форми № ОЗ-2**Зміни в характеристиці об'єкта, що визнані реконструкцією, модернізацією **Немає**

Здав

**Майстер**

(посада)

**Машенко**

(підпис)

**Машенко А. П.**

(прізвище, ім'я, по батькові)

Прийняв

**Нач. цеху № 2**

(посада)

**Тищенко**

(підпис)

**Тищенко О. О.**

(прізвище, ім'я, по батькові)

**ДОВІДКА****1. Кошторисна вартість фактично виконаного обсягу робіт: грн.**

|                             |                 |
|-----------------------------|-----------------|
| ремонт                      | <b>7 000,00</b> |
| реконструкції, модернізації | -               |

Керівник відділу **Бабенко О. М.**

|                             |                 |
|-----------------------------|-----------------|
| ремонт                      | <b>7 000,00</b> |
| реконструкції, модернізації | -               |

Головний бухгалтер **Дивограй О. А.**