

Олексій НАГОРНИЙ, консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування

ОБЛІК РЕМОНТІВ І ПОЛІПШЕНЬ ВЛАСНИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Нормативна база:

- Податковий кодекс (далі – ПК);
- Закон від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996);
- наказ Мінстату від 29.12.95 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» (далі – Наказ № 352);
- Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291 (далі – Інструкція № 291);
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну від 30.09.03 р. № 561 (далі – Методрекомендації № 561);
- П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 27.04.2000 р. № 92.

Підприємство, на балансі якого є об'єкти основних засобів (далі – ОЗ), здійснює витрати на підтримання їх у робочому стані, ремонт або поліпшення. Із консультації ви дізнаєтеся, як правильно класифікувати і відображати ці витрати в бухгалтерському обліку підприємства.

Класифікація робіт

На практиці розрізняють такі види робіт, спрямованих на підтримку і відновлення працездатності об'єктів ОЗ, а також на поліпшення їх технічних характеристик: **технічне обслуговування, поточний ремонт, капітальний ремонт і поліпшення (добудова, дообладнання, реконструкція, модернізація, модифікація тощо).**

Відразу скажемо, що чітких та універсальних визначень цих понять у чинному законодавстві немає. Допомогти у цьому питанні можуть нормативні документи, які регламентують проведення цих робіт в окремих сферах, а також роз'яснення міністерств і відомств. Наприклад, у сфері нерухомості це:

- Правила, затверджені наказом Держкомітету з питань ЖКГ від 17.05.05 р. № 76 (далі – Правила № 76);
- Перелік, затверджений наказом Держкомітету з питань ЖКГ від 10.08.04 р. № 150 (далі – Перелік № 150);

- ДБН В.3.2-2-2009 «Житлові будинки. Реконструкція і капітальний ремонт», затверджені наказом Мінрегіонбуду від 22.07.09 р. № 295;
- лист Мінрегіонбуду від 15.07.09 р. № 9/9-1056;
- лист Держкомітету з будівництва та архітектури від 30.04.03 р. № 7/7-401.

Усі вищеперелічені документи стосуються утримання житлових будинків і прибудинкових територій, але ними можна скористатися для класифікації ремонтних робіт за будь-якою нерухомістю.

А в Положенні, затвердженому наказом Мінтрансу від 30.03.98 р. № 102 (далі – Положення № 102), дуже детально розписано порядок проведення та обсяг операцій з ремонту автотранспортних засобів.

Якщо звернутися до вищезгаданих документів, то, наприклад, згідно з Правилами № 76 (щодо нерухомості):

- **ремонт будинку (будівлі та споруди)** – це комплекс будівельних робіт, спрямованих на відновлення, з можливим поліпшенням експлуатаційних показників елементів будинку;
- **поточний ремонт будівель і споруд** – це роботи із систематичного та своєчасного

запобігання передчасного зносу частин будівель, споруд та інженерного обладнання шляхом проведення профілактичних заходів та усунення дрібних пошкоджень і несправностей;

- **капітальний ремонт будівель і споруд** – комплекс технічних заходів, спрямованих на відновлення або заміну зношених конструкцій і деталей будівель та споруд на більш довговічні (міцні) та економічні;

- **реконструкція житлового будинку** – комплекс будівельно-монтажних робіт, спрямованих на поліпшення експлуатаційних характеристик приміщень житлового будинку шляхом їх перепланування і переобладнання, надбудови, прибудови з одночасним приведенням їх показників у відповідність з нормативно-технічними вимогами.

А, наприклад, у Положенні № 102 (щодо автомобілів) наведені такі визначення:

Види робіт	Мета проведення	Перелік робіт	Періодичність проведення
1	2	3	4
Технічне обслуговування (ТО)	Підтримка працездатності	Операції з підтримки працездатності та справності автомобіля під час його експлуатації, зберігання і транспортування*	Залежить від пробігу автомобіля (див. таблицю 1 п. 3.9 Положення № 102). Існують сезонні ТО (наприклад, підготовка до осінньо-зимового періоду). Якщо техдокументацією автомобіля передбачена інша періодичність, ніж зазначено в Положенні № 102, тоді підприємству слід керуватися саме техдокументацією (п. 3.9 Положення № 102)
Поточний ремонт	Забезпечення або відновлення працездатності	Одночасна заміна не більше двох базових агрегатів автомобіля, крім кузова і рами (п. 3.13 Положення № 102) або ремонт будь-якого базового агрегата**	1. За необхідності за підсумками діагностики автомобіля. 2. За наявності несправностей (п. 3.12 Положення № 102)
Капітальний ремонт	1. Відновлення працездатності і повного або близького до повного ресурсу авто. 2. Продовження строку експлуатації	Одночасна заміна кузова для автобусів та автомобілів, рами для вантажних автомобілів і причепів або заміна не менше трьох базових агрегатів (п. 3.16 Положення № 102)	За необхідності за підсумками діагностики автомобіля (п. 3.15 Положення № 102)
* Види робіт наведені в додатках А, Б та В до Положення № 102.			
** Перелік базових агрегатів міститься в додатку Г до Положення № 102.			

Якщо узагальнити все вищевикладене, то можна вивести такі визначення:

- **техобслуговування** – роботи, спрямовані на підтримку працездатності об'єкта ОЗ (наприклад, заміна мастила в автомобілі);
- **поточний ремонт** – роботи, спрямовані на забезпечення і відновлення працездатності об'єкта ОЗ шляхом усунення дрібних пошкоджень і несправностей, заміни та/або оновлення окремих частин об'єкта;
- **капітальний ремонт** – роботи, спрямовані на повне відновлення ресурсів і характеристик об'єкта шляхом заміни або оновлення його основних частин. У процесі заміни нові час-

тини об'єкта ОЗ можуть бути довговічнішими й економічнішими, ніж старі. У цьому випадку капітальний ремонт приведе до збільшення майбутніх економічних вигід від використання об'єкта ОЗ, а отже, такий ремонт слід уважати поліпшенням і відповідним чином відображати в бухобліку;

- **поліпшення** – це роботи з модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо подібно об'єкту ОЗ, які приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта (у т. ч. збільшення строку його корисної експлуатації) (п. 14 П(С)БО 7).



Як визначити, до якого виду належать роботи, що виконуються підприємством?

Із цією метою доцільно:

- вивчити технічну документацію на об'єкт ОЗ;
- якщо роботи пов'язані з об'єктами нерухомості або автомобілями – ознайомитися з Переліком № 150 або з Положенням № 102 відповідно (у цих документах міститься примірний перелік робіт кожного виду, їх положення ви можете використовувати для відстоювання своєї позиції щодо відображення того або іншого виду ремонтних витрат в обліку);
- залучити до визначення виду робіт фахівців, які мають відповідну кваліфікацію (бажано сформувати з них комісію).



Але запам'ятайте! Для цілей бухгалтерського обліку головне – розділити всі виконувані роботи на дві категорії.

А саме – у бухгалтерському обліку розрізняють роботи:

- **спрямовані на поліпшення** техніко-економічних характеристик об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приведе в майбутньому до збільшення економічних вигід від його використання (це у нас **поліпшення**);
- **здійснювані для підтримки** об'єкта у придатному для використання стані та можливості отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (це **техобслуговування і ремонти**).



Увага! Рішення про те, до якої з двох категорій віднести роботи, приймає керівник підприємства – з огляду на аналіз ситуації та істотність таких витрат (п. 29 Методичних рекомендацій № 561). Таке рішення потрібно зафіксувати в розпорядчому документі (наказі) про проведення робіт з ремонту або поліпшення.

Документальне оформлення

Технічне обслуговування

Якщо послуги з технічного обслуговування виконуються силами сторонньої організації, то первинним

документом буде **акт** виконаних робіт (наданих послуг).

Якщо підприємство саме виконує технічне обслуговування, то документами, що підтверджують вартість матеріалів і витрат на оплату праці, будуть:

- **типова форма № М-11** «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» або лімітно-забірні картки типових форм **№ М-8** або **№ М-9** (затверджені наказом Міністерства від 21.06.96 р. № 193);
- **наряди** на оплату праці, розрахунок трудових витрат і суми оплати праці за замовленням на ремонт (з урахуванням ЄСВ), відомості нарахування зарплати типової форми **№ П-7**, затверджені наказом Держкомстату від 05.12.08 р. № 489, тощо.

Є сенс також скласти **відомість** виконаних робіт, де зазначити вид і найменування робіт, послуг, інвентарний номер ОЗ, кількість і ціну використаних ТМЦ.

Ремонти і поліпшення

Перш ніж розпочати ремонт, об'єкт оглядають. На підставі огляду складаються **відомості дефектів (дефектний акт, дефектна відомість)** окремо на кожний об'єкт, що підлягає ремонту (поточно-му або капітальному). Відомості дефектів оформляє механік (електрик або інший компетентний фахівець) підрозділу підприємства.

Проте **якщо ремонт складний**, відомість дефектів може оформлятися спеціальною комісією, до складу якої крім фахівців підприємства за необхідності включають представників заводу-виготівника та/або підрядника, який виконуватиме ремонтні роботи. А якщо планується **ремонт нерухомості**, тоді складання дефектної відомості взагалі можна замовити спеціалізованій організації.

У дефектній відомості зазначається обсяг і характер робіт, найменування деталей, що потребують заміни. На підставі такої інформації підприємство має можливість розрахувати вартість ремонтів, а також проконтролювати обсяг виконаних робіт і списаних матеріалів.

Завважимо, що єдиної типової форми відомості дефектів немає. Існують різні форми, що застосовуються залежно від виду об'єкта ОЗ, а саме:

- форма № ВЗСГ-6 «Відомість дефектів на ремонт машини» (додаток 6 до Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мін-агрополітики від 21.12.07 р. № 929). У п. 2.5 цих Методичних рекомендацій сказано, що цю форму рекомендується застосовувати для обліку встановлених дефектів сільськогосподарської техніки (комбайнів, тракторів, сівалок, плугів тощо);
- типова форма «Акт про виявлені дефекти обладнання» (затверджена наказом Мінстату від 21.06.96 р. № 193, далі – Наказ № 193). Цей акт складають на дефекти, виявлені у процесі ревізії, монтажу або випробування обладнання;
- **дефектний акт** (додаток до листа Держкомітету з будівництва та архітектури і Держкомітету з питань житлово-комунального господарства від 24.02.05 р. № 7/8-134, № 4/3-260). Застосовується у разі ремонту житла, об'єктів соціальної інфраструктури та робіт із впорядкування;
- форма 5 «Відомість дефектів» (додаток до ДБН В.2.3-6-2002, затверджених наказом Держбуду від 07.05.02 р. № 83). Використовується у разі ремонту мостів і труб.

Вищезгадані форми – не єдино можливі. Підприємство має право використовувати і самостійно розроблену форму відомості дефектів.

Якщо підприємство проводить ремонт або поліпшення об'єкта **власними силами**, то після закінчення робіт складається відомість виконаних робіт, де зазначаються вид і найменування робіт, послуг, інвентарний номер ОЗ, кількість і ціна використаних ТМЦ. Матеріали, які були використані в ході:

- ремонту, який не є будівельно-монтажними роботами, – списуються на підставі типової форми № М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» або лімітно-забірної картки типових форм № М-8 або № М-9;
- будівництва об'єктів – списуються на підставі лімітно-забірних карток типових форм № М-28 та № М-28а.

Усі вищезазначені типові форми затверджені Наказом № 193.

Якщо ремонтом займатиметься **стороння організація**, тоді слід укласти **договір підряду**, на

підставі якого і проводитимуться роботи з ремонту або поліпшення. Такі роботи слід відображати в обліку на підставі **акта** виконаних робіт.

Треба знати, що для оформлення ремонту деяких об'єктів ОЗ передбачені **спеціалізовані** документи. Зокрема, це ремонт нерухомості та автомобілів. Розглянемо докладніше

1. Ремонт або поліпшення нерухомості шляхом виконання будівельно-монтажних робіт. У цьому випадку підрядник може скласти форми, передбачені пп. 6.4.2 ДСТУ Б Д.1.1-1:2013, затвердженого наказом Мінрегіону від 05.07.13 р. № 293 (далі – ДСТУ). Це Акт приймання виконаних будівельних робіт (примірна форма № КБ-2в наведена в додатку Т до ДСТУ) і Довідка про вартість виконаних будівельних робіт (примірна форма № КБ-3 наведена в додатку У до ДСТУ).

Завважимо, що **коли замовником будівельних робіт є комерційне підприємство**, то оформляти ці документи – не обов'язково (достатньо акта виконаних робіт довільної форми). Адже, згідно з п. 1.2 вищезазначеного ДСТУ його застосування є обов'язковим тільки при будівництві за рахунок бюджетних коштів і за рахунок кредитів, наданих під державні гарантії.

При використанні **матеріалів замовника** для ремонту підрядна організація складає типову форму № М-23 «Акт про витрачені давальницькі матеріали» (затверджена Наказом № 193). На підставі цієї форми у замовника відбувається списання матеріалів, переданих підрядній організації. У формі наводиться перелік матеріалів з номенклатурними номерами.

2. Ремонт автомобіля. У цьому випадку складаються документи, передбачені ч. 7 розд. V та ч. 8 розд. VII Правил, затверджених наказом Мін-інфраструктури від 28.11.14 р. № 615, а саме:

- **акт передачі-приймання** автомобіля (його складових частин (систем) після надання послуг з технічного обслуговування і ремонту);
- **рахунок, наряд-замовлення** (підписується контролером якості та замовником);
- **накладна, квитанція** тощо (окремо на виконання технічного обслуговування (крім гарантійного) і окремо на виконання ремонту);
- **гарантійний талон** (один примірник);
- **додатки до експлуатаційної документації**

у випадках, якщо після ремонту міняються умови експлуатації автомобіля;

- **довідка-рахунок** на складові частини, придбані та встановлені виконавцем на автомобіль;
- **довідка про колір** (основний колір) автомобіля, якщо колір був змінений під час ремонту;
- **приймально-здавальний акт** виконавця, який має право на випробування систем живлення автомобіля з газобалонним обладнанням і виконав ці випробування.

Приймання об'єкта ОЗ після закінчення ремонту, реконструкції та модернізації оформляється типовою формою **№ ОЗ-2** «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» (затверджена наказом Міністерства від 29.12.95 р. № 352). **Фрагмент** заповнення такого акта наводиться в кінці консультації.

Акт форми № ОЗ-2 складається:

- в одному примірнику – якщо ремонт здійснювався силами самого підприємства;
- у двох примірниках – якщо до ремонту, реконструкції або модернізації об'єкта ОЗ залучалося стороннє підприємство.

У графі «Зміни в характеристиці об'єкта, викликані реконструкцією, модернізацією» наводяться, наприклад, такі дані, як: зміна технологічного призначення об'єкта (його окремих частин), зміна граничних навантажень на об'єкт, поява нових якостей в об'єкта, підвищення техніко-економічних показників об'єкта (його окремих частин), збільшення строку корисного використання, поліпшення якості продукції, що випускається, заміна морально застарілого або фізично зношеного обладнання новим, продуктивнішим тощо. Ці дані заносяться також до **технічного паспорту, інвентарних карток, реєстрів аналітичного обліку** об'єктів ОЗ.

Розділ «Здав» типової форми № ОЗ-2 заповнюється і підписується представником цеху (бригади), відповідального за проведення робіт, або представником підрядної організації. Розділ «Прийняв» заповнюється і підписується представником цеху, що приймає ОЗ після проведення робіт.

Акт підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства.

Бухгалтерський облік

Техобслуговування і поточний ремонт

Техобслуговування (далі – ТО) і поточний ремонт не приводять до збільшення майбутніх економічних вигод від використання об'єкта ОЗ. Вони потрібні для того, щоб об'єкт можна було і далі використовувати за призначенням і отримувати при цьому первісно очікувану економічну вигоду. Тому витрати на проведення ТО і таких ремонтів включаються **до витрат поточного періоду** (п. 15 П(С)БО 7, п. 32 Методрекомендацій № 561).

Вид витрат вибирається залежно від напрямку використання об'єкта ОЗ. Так, витрати на ТО і поточний ремонт можуть бути включені до складу:

- собівартості готової продукції, робіт, послуг (рахунок 23) – якщо об'єкт ОЗ безпосередньо використовується у виробничому процесі (наприклад, виробниче обладнання);
- загальновиробничих витрат (рахунок 91) – якщо це об'єкт ОЗ загальновиробничого призначення (наприклад, будівля цеху);
- адміністративних витрат (рахунок 92) – якщо це об'єкт ОЗ адміністративного призначення (наприклад, легковий автомобіль для поїздки адміністрації підприємства; будівля офісу);
- витрат на збут (рахунок 93) – якщо об'єкт ОЗ пов'язаний зі збутом продукції (наприклад, вантажні автомобілі, що використовуються для доставки власної продукції підприємства споживачам);
- інших операційних витрат (субрахунок 949) – якщо це інші об'єкти, зокрема об'єкти соціально-культурного призначення (наприклад, база відпочинку) або об'єкти, передані підприємством в операційну оренду (якщо обов'язок проводити ТО і поточний ремонт об'єкта за умовами договору покладений на орендодавця).

Капітальний ремонт

Витрати на капремонт можуть (п. 14, 15 П(С)БО 7; п. 30 Методрекомендацій № 561):

- або відноситися до складу поточних витрат підприємства – якщо ремонт спрямований на підтримку об'єкта в робочому стані й отримання первісно запланованої економічної вигоди від його використання. Такий капремонт відображатиметься у бухобліку точно так, як і витрати на ТО і поточний ремонт (див. вище);

- або збільшувати первісну вартість ремонтного об'єкта – якщо ремонт у майбутньому приведе до збільшення економічної вигоди від використання цього об'єкта. Наприклад, капіталізація матиме місце, якщо в ході капремонту проводиться заміна окремих компонентів (частин) об'єкта ОЗ (двигуна тощо), унаслідок чого збільшується строк експлуатації ОЗ та/або поліпшуються його технічні характеристики. Власне, такий капремонт прирівнюється до поліпшень і відображається в бухгалтері за тими самими правилами, що й поліпшення (див. далі).

Поліпшення

Поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція) збільшують первісну вартість поліпшуваних об'єктів ОЗ, якщо в результаті збільшається майбутні економічні вигоди від їхнього використання (п. 15 П(С)БО 7).

Прикладами робіт, які вважаються поліпшеннями та підлягають капіталізації, є (п. 31 Методрекомандацій № 561):

- модифікація, модернізація з метою продовження строку експлуатації, збільшення виробничої потужності об'єкта або економії витрат на його обслуговування (наприклад, установлення газобалонного обладнання на автомобіль);
- заміна окремих частин обладнання для підвищення якості продукції (робіт, послуг);
- упровадження більш ефективного технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;
- добудова (надбудова), яка збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) або умови їх виконання.



Як відображаються в бухгалтерському обліку поліпшення?

Якщо поліпшення виконується підприємством **самостійно**, то при капіталізації витрати відображаються таким чином:

- витрати на поліпшення, у міру їх здійснення, накопичуються за Дт **151** «Капітальне будівництво» (якщо це будівельні роботи з поліпшення будівлі або споруди) або Дт **152** «Придбання (виготовлення) основних засобів» (при інших поліпшеннях). При цьому робиться бухгалтерський запис Дт **151, 152** – Кт **66, 65, 20 та ін.** (оплата праці та ЄСВ працівників, які здій-

снюють поліпшення, вартість запчастин та ін.). Якщо поліпшення полягає в установленні на об'єкт ОЗ додаткового обладнання, придбаного в постачальника, тоді на вартість обладнання робиться запис Дт **152** – Кт **631** або **685**;

- при введенні в експлуатацію поліпшень робиться запис Дт **105** – Кт **151, 152** – збільшення балансової вартості об'єкта ОЗ на суму витрат із поліпшення.

Якщо поліпшення виконується **сторонньою організацією**, тоді будуть такі проведення:

- Дт **151, 152** – Кт **631** або **685** – вартість послуг сторонньої організації з поліпшення об'єкта ОЗ;
- Дт **10** – Кт **151, 152** – збільшення балансової вартості об'єкта ОЗ на суму витрат із поліпшення при введенні в експлуатацію поліпшень.



Як відобразити наслідки поліпшень, якщо в результаті відбулася заміна одного з компонентів об'єкта ОЗ (наприклад, на автомобіль поставили новий двигун)?

Як ми вже з'ясували вище, витрати на таку заміну можна капіталізувати, якщо в результаті відбувається збільшення майбутніх економічних вигід (п. 29 Методрекомандацій № 561). При цьому облік операції буде залежати від того, як обліковуються замінювані компоненти.

Варіант 1. Замінювана частина ОЗ виділена в окремий об'єкт обліку.

Нагадаємо, що п. 4 П(С)БО 7 дозволяє обліковувати окремі частини ОЗ як окремі об'єкти, якщо такі частини мають різний строк корисного використання. У цьому випадку при заміні такої частини в обліку відображаються нижченаведені операції.

1. Замінюваний об'єкт виводиться з експлуатації та ліквідується (перестає бути активом). Така операція супроводжується проведеннями:

- Дт **131** «Знос основних засобів» – Кт **10** (на суму зносу об'єкта ОЗ);
- Дт **976** «Списання необоротних активів» – Кт **10** (на суму залишкової вартості об'єкта ОЗ).

2. Витрати на придбання (створення) нового об'єкта, що замінює ліквідований, капіталізуються. При цьому робляться такі бухгалтерські записи: Дт **151, 152** – Кт **66, 65, 20 та ін.** (при створенні об'єкта ОЗ своїми силами) або Дт **151, 152** – Кт **631 або 685** (при створенні об'єкта силами

сторонньої організації та/або придбанні об'єкта в стороннього постачальника).

3. Новий об'єкт уводиться в експлуатацію (про введення Дт **10** – Кт **151, 152**).

Варіант 2. Замінювана частина ОЗ не виділена в окремий об'єкт обліку.

При такому варіанті слід говорити про часткову ліквідацію ОЗ. Тоді первісна вартість і знос об'єкта ОЗ зменшуються на суму первісної вартості та зносу ліквідованої частини (п. 14, 35 П(С)БО 7). В обліку це відображається такими записами:

- Дт **131** «Знос основних засобів» – Кт **10** (на суму зносу об'єкта ОЗ),
- Дт **976** «Списання необоротних активів» – Кт **10** (на суму залишкової вартості об'єкта ОЗ).



На замітку! Якщо підприємство не може достовірно визначити первісну вартість замінюваної частини, її можна оцінити на рівні вартості нової частини (п. 46 Метод-рекомендацій № 561).

При частковій ліквідації на вартість ліквідовуваної частини об'єкта ОЗ оформляються Акт на списання основних засобів типової форми № ОЗ-3 або Акт на списання автотранспортних засобів типової форми № ОЗ-4.

У свою чергу, вартість нової частини, яка встановлюється замість старої, збільшує первісну вартість об'єкта ОЗ. У даному випадку робляться такі проведення:

- у міру накопичення витрат на створення (придбання) нової частини: Дт **151, 152** – Кт **66, 65, 20 та ін.** (при створенні нової частини своїми силами) або Дт **151, 152** – Кт **631 або 685** (при створенні об'єкта силами сторонньої організації та/або придбанні об'єкта в стороннього постачальника)
- при введенні в експлуатацію поліпшеного об'єкта ОЗ: Дт **10** – Кт **151, 152**.



Зверніть увагу! І при варіанті 1, і при варіанті 2 матеріали, частини об'єкта ОЗ, що залишилися після ліквідації, можуть бути оприбутковані як актив (наприклад, якщо вони підлягають здачі в металолом) записом Дт 209 «Інші матеріали» – Кт 746 «Інші доходи» (у розмірі чистої вартості реалізації запчастини).

Оподаткування

Податок на прибуток

Платники податку на прибуток, які не коригують фінансовий результат на податкові різниці, відображають наслідки ТО, ремонтів і поліпшень за правилами бухгалтерського обліку.

Платники податку на прибуток, які коригують фінрезультат на податкові різниці, відображають ремонти та поліпшення залежно від того, чи використовується об'єкт ОЗ у господарській діяльності підприємства.

Варіант 1. Об'єкт ОЗ використовується в господарській діяльності.

Операції з ТО, ремонту та поліпшень об'єкта ОЗ, який використовується в господарській діяльності, для цілей податку на прибуток відображаються за правилами бухобліку. Витрати на поліпшення збільшують первісну вартість ОЗ, і на них у загальному порядку буде нараховуватися амортизація.

При цьому при визначенні об'єкта оподаткування за звітний період бухгалтерський фінрезультат до оподаткування потрібно буде одночасно відкоригувати на суми бухгалтерської та податкової амортизації, порохованих з урахуванням здійснених поліпшень. А саме (п. 138.1, 138.2 ПК):

- збільшити – на суму бухгалтерської амортизації ОЗ;
- зменшити – на суму податкової амортизації ОЗ. Зауважимо, що податкова амортизація нараховується з дотриманням мінімально допустимих строків, установлених у пп. 138.3.2 ПК.

Якщо в процесі поліпшення здійснюється часткова ліквідація об'єкта ОЗ, то бухгалтерський фінрезультат необхідно (п. 138.1, 138.2 ПК, див. також Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 11.12.17 р. № 2926/6/99-99-15-02-02-15/ІПК):

- збільшити – на суму залишкової вартості ліквідовуваної частини об'єкта ОЗ, визначеної за правилами бухобліку;
- зменшити – на суму залишкової вартості ліквідовуваної частини об'єкта ОЗ, визначеної за правилами податкового обліку.

Варіант 2. Об'єкт ОЗ – невиробничий.

Тоді платник податків, який коригує фінрезультат на всі різниці, повинен буде тільки збільшувати

фінрезультат. Фінрезультат збільшується на суми (п. 138.1 ПК):

- витрат на ремонт (поточний і капітальний), які за правилами бухгалтерії включаються до витрат періоду;
- амортизації, яка розраховується з урахуванням капіталізованих витрат на поліпшення автомобіля.



Важливий нюанс! Витрати на техобслуговування «невиробничого» об'єкта ОЗ визнаються в податковому обліку в повному розмірі, без коригувань.

ПДВ

Платник податків має право на податковий кредит із ПДВ у сумі податку, сплаченого (нарахованого) у вартості послуг із ТО, ремонту та поліпшень, а також у вартості запчастин, матеріалів і т. п., придбаних для виконання даних робіт за правилом першої події (п. 198.2 ПК). При цьому головна умова – наявність зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної (п. 198.1, 198.3, 198.6 ПК).

Якщо такі придбання здійснюються для невивиробничого ОЗ, то платник повинен нарахувати зобов'язання з ПДВ згідно з п. 198.5 ПК. Те саме можна сказати в ситуації, коли придбання здійснюються для об'єкта ОЗ, повністю або частково використовуюваного у звільнених від обкладення ПДВ операціях або в операціях, що не є об'єктом обкладення ПДВ (п. 198.5, 199.1 ПК).

У бухгалтерії такі податкові зобов'язання включаються до витрат (якщо нараховані за ТО та ремонтами) або до первісної вартості об'єкта ОЗ (якщо нараховані за поліпшеннями) (п. 10, 11 Інструкції, затвердженої наказом Мінфіну від 01.07.97 р. № 141).

Якщо в результаті поліпшення об'єкта ОЗ здійснюється часткова ліквідація, тоді треба взяти до уваги таке. Ліквідація частини об'єкта ОЗ за самостійним рішенням платника податків (при відсутності документа, що підтверджує факт часткової ліквідації) розглядається як постачання цієї частини за звичайними цінами (п. 189.9 ПК).

У всіх інших випадках ПДВ не нараховується. При цьому платник податків зобов'язаний мати: або документи про ліквідацію ОЗ із незалежних від нього обставин, або документ, що свідчить про те, що ОЗ не можуть із будь-яких інших причин

використовуватися за первісним призначенням. Такий документ платник податків в обов'язковому порядку подає до податкових органів (п. 189.9 ПК).

Якщо при частковій ліквідації ОЗ отримані комплектуючі, запчастини, відходи, які оприбутковані в бухгалтерії на рахунках обліку матеріалів для використання в господарській діяльності платника податків, то на такі операції податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються (п. 189.10 ПК).

Розглянемо порядок ведення бухгалтерського обліку ТО, ремонтів і поліпшень на прикладі.

Приклад 1.

Підприємство здійснило такі операції

- звернулося до СТО, на якому були проведені роботи з технічного обслуговування легкого автомобіля, використовуюваного в адміністративних цілях. Вартість робіт становить 6 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 1 000 грн.);
- здійснило поточний ремонт виробничого обладнання (заміна деталей) із цеху № 2 (субрахунок 232) силами власної ремонтної бригади (для обліку витрат ремонтної бригади використовується окремий субрахунок 236, за яким у кінці місяця всі понесені витрати розподіляються за підрозділами, для яких здійснювався ремонт). Вартість деталей становить 4 800 грн. (у т. ч. ПДВ – 800 грн.). Зарплата працівників, зайнятих заміною деталей, – 3 000 грн. з ЄСВ;
- залучило підрядника до виконання поточного ремонту будівлі офісу (фарбування стін і поклейка шпалер). Вартість виконаних робіт за актом – 24 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 4 000 грн.);
- залучило підрядника до виконання робіт із заміни вбудованої системи вентиляції на складі готової продукції. За рішенням керівника, прийнятим на підставі висновку комісії експертів підприємства, така заміна приведе до збільшення майбутніх економічних вигід (зменшаться втрати через псування продукції). Система кондиціювання враховується в складі вартості складу і не виділяється в окремий об'єкт ОЗ. Вартість обладнання та роботи з його установки – 30 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 5 000 грн.).

Облік цих операцій показано в таблиці.

(грн.)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
Технічне обслуговування легкового автомобіля					
1	Перераховано передоплату за технічне обслуговування	Платіжне доручення, виписка банку	371	311	6 000
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641	644	1 000
3	Відображено затрати на технічне обслуговування	Акт виконаних робіт	92	631	5 000
4	Закрито розрахунки зв податковим кредитом із ПДВ		644	631	1 000
5	Здійснено зарахування заборгованостей		631	371	6 000
Поточний ремонт виробничого обладнання своїми силами					
6	Отримано запчастини від постачальника	Прибутковий ордер типової форми № М-4*	207	631	4 000
7	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641	631	800
8	Оплачено запчастини постачальнику	Платіжне доручення, виписка банку	631	311	4 800
9	Віднесено вартість запчастин на ремонт	Відомість виконаних робіт (довільної форми), лімітно-забірні картки типової форми № М-8* або М-9*, документи про оплату праці	236	207	4 000
10	Нараховано зарплату робітникам ремонтної бригади		236	661, 651	3 000
11	Віднесено на витрати цеху № 2 вартість ремонту виробничого обладнання із цього цеху		232	236	7 000
Поточний ремонт будівлі офісу					
12	Перераховано передоплату за поточний ремонт (фарбування стін і поклейку шпалер) будівлі офісу	Банківська виписка	371	311	24 000
13	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641	644	4 000
14	Відображено затрати на поточний ремонт	Акт виконаних робіт	92	631	20 000
15	Закрито розрахунки за податковим кредитом із ПДВ		644	631	4 000
16	Здійснено зарахування заборгованостей		631	371	24 000
Капітальний ремонт будівлі складу					
17	Виведено з експлуатації систему вентиляції та кондиціонування (первісна вартість ліквідовуваної системи визначена на рівні вартості нової системи) і списано:	Акт списання (типова форма № ОЗ-3**, бухгалтерська довідка)	131	103	20 000
	– суму амортизації		976	103	5 000
	– залишкову вартість				
18	Оприбутковано металолом, що залишився від розбирання системи (сума умовна)	Прибутковий ордер (типова форма № М-4*)	209	746	1 200
19	Капіталізовано витрати на заміну системи вентиляції та кондиціонування (вартість обладнання плюс робота з його установа)	Акт виконаних робіт	151	631	25 000
20	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641	631	5 000
21	Уведено в експлуатацію нову систему кондиціонування, що є поліпшенням будівлі складу	Акт типової форми № ОЗ-2**	103	151	25 000
22	Оплачено вартість обладнання та роботи підряднику	Платіжне доручення, виписка банку	631	311	30 000
* Затверджено Наказом № 193.					
** Затверджено Наказом № 352.					

Як розрахувати нову суму амортизації об'єкта ОЗ після його поліпшення?

Оскільки при проведенні поліпшень об'єктів ОЗ збільшується їх первісна вартість (а іноді ще й строк їх корисного використання), то після введення поліпшеного об'єкта ОЗ в експлуатацію необхідно розрахувати нову суму його амортизації.

Нова сума амортизації визначається виходячи із залишкової вартості об'єкта ОЗ на початок місяця, що настає за місяцем введення в експлуатацію поліпшеного об'єкта ОЗ (за мінусом ліквідаційної вартості даного об'єкта) і строку, що залишився до закінчення СКВ, установленого для даного об'єкта (п. 26 Методрекомендацій № 561).

Приклад 2

У листопаді 2015 року підприємство ввело в експлуатацію об'єкт ОЗ (виробнича лінія). Дані про об'єкт такі: первісна вартість – 610 000 грн.; ліквідаційна вартість – 10 000 грн.; строк корисного використання – 5 років (60 місяців); метод амортизації – прямолінійний.

12.11.18 р. об'єкт був виведений з експлуатації для дообладнання (поліпшення), а 10.01.19 р. уведений в експлуатацію після дообладнання. Вартість робіт із дообладнання, виконаних сторонньою організацією, становить 120 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 20 000 грн.). Строк корисного використання виробничої лінії після дообладнання збільшився на 2 роки, метод амортизації не змінився.

Для розрахунку нової місячної суми амортизації потрібно виконати такі дії.

1. Розрахувати суму амортизації на момент виведення об'єкта з експлуатації для проведення дообладнання. Для цього візьмемо до уваги, що амортизації підлягає амортизовувана вартість (різниця між первісною та ліквідаційною вартістю об'єкта ОЗ) (п. 4, 22 П(С)БО 7). При цьому амортизація починає нараховуватися з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, і припиняється з місяця, що настає за місяцем виведення об'єкта з експлуатації, у тому числі у зв'язку з його поліпшенням (п. 29 П(С)БО 7).

У нашому випадку період нарахування амортизації до проведення дообладнання становить рівно 3 роки (із грудня 2015 року по листопад 2018 року) або 36 місяців.

Сума нарахованої за цей період амортизації становитиме:

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

2. Визначити первісну вартість об'єкта ОЗ після модернізації:

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

3. Визначити строк корисного використання об'єкта ОЗ, що залишився, на момент його введення в експлуатацію після дообладнання з урахуванням його збільшення на 2 роки (або 24 місяці):

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

4. Визначити нову місячну суму амортизації, яка буде нараховуватися починаючи з лютого 2019 року (місяця, що настає за місяцем введення виробничої лінії в експлуатацію після її дообладнання):

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



ШВИДКА УСНА ВІДПОВІДЬ НА КОРОТКЕ ЗАПИТАННЯ

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

Консультаційна лінія працює щотижня.

Вівторок • Середа • Четвер з 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
3	29.01.19 р.	2	Поточний ремонт

Цех, відділ, дільниця, лінія	Дебет		Кредит		Сума	Номер	
	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		інвентарний	заводський
1	2	3	4	5	6	7	8
Цех № 2	232	–	236	–	7 000	786	582-4Р

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

(найменування об'єкта)

знаходився в плановому/неплановому ремонті (реконструкції, модернізації)

з

Дата

22.01.19 р.

по

Дата

29.01.19 р.

, а саме

8

днів

Передбачені 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-2Зміни в характеристиці об'єкта, що визнані реконструкцією, модернізацією **Немає**

Здав

Майстер

(посада)

Мащенко

(підпис)

Мащенко 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	7 000,00
реконструкції, модернізації	–

Керівник відділу **Бабенко О. М.**

ремонт	7 000,00
реконструкції, модернізації	–

Головний бухгалтер **Дивограй О. А.**