

Первісна вартість основних засобів (ОЗ) визначає базу для нарахування амортизації, фінансовий результат у разі подальшого продажу чи списання об'єкта, а також впливає на податковий облік. Цей чекліст допоможе зорієнтуватись у таких питаннях: які витрати включаються до первісної вартості ОЗ; як формується первісна вартість залежно від способу надходження об'єкта (купівля, бартер, внесок до статутного капіталу, безоплатне отримання, самостійне виготовлення); які витрати на ремонт і поліпшення збільшують первісну вартість; як впливає облік первісної вартості на ПДВ та податок на прибуток.

1. Загальні правила формування первісної вартості

Визначення поняття первісної вартості ОЗ

Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість об'єкта ОЗ у сумі коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання чи створення такого об'єкта (п. 4 НП(С)БО 7).

Перевірка субрахунку накопичення витрат до введення в експлуатацію

151 «Капітальне будівництво» – для будівництва господарським або підрядним способом.

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» – для придбання, безоплатного отримання, виготовлення (крім будівництва).

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» – аналогічно до 152, але для ІНМА.

Перевірка переліку витрат, що включаються до первісної вартості (п. 8 НП(С)БО 7)

Суми, що підлягають сплаті постачальнику (без непрямих податків) за договором купівлі-продажу.

Реєстраційні збори, держмити та аналогічні платежі (зокрема, пенсійний збір під час купівлі нерухомості, крім землі, та легкового авто, що підлягає першій реєстрації в Україні).

Непрямі податки, сплачені у зв'язку з придбанням ОЗ, якщо вони не відшкодовуються підприємству (ПДВ у складі вартості об'єкта для неплатника ПДВ; податкові зобов'язання з ПДВ за п. 198.5, 199.1 ПКУ).

Витрати зі страхування ризиків доставки ОЗ.

Витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження.

Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням об'єкта до стану, придатного для використання.

Важливо: витрати на утримання, ремонт і страхування об'єкта ПІСЛЯ введення в експлуатацію не включаються до первісної вартості, а відносяться до витрат звітного періоду.

2. Придбання ОЗ за кошти

Перевірка наявності первинних документів

Акт приймання-передачі типової форми № ОЗСГ-1 (затверджена Наказом № 701) – оформляється постачальником, якщо об'єкт ОЗ був у нього в експлуатації, або акт довільної форми.

Видаткова накладна постачальника – для нових об'єктів ОЗ.

Чек РРО – якщо об'єкт ОЗ придбавався підзвітною особою за готівку або платіжною картою у роздрібній торгівлі.

ТТН – якщо доставку здійснює постачальник або сторонній перевізник і витрати на доставку оплачуються окремо.

Договір страхування, страховий поліс – якщо понесено витрати на страхування ризиків доставки.

Перевірка обліку ПДВ у первісній вартості

Для платника ПДВ із правом на податковий кредит: ПДВ не включається до первісної вартості, а відображається проведенням Дт 641 – Кт 631 (685) за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної.

Для неплатника ПДВ або за відсутності права на ПК: сума ПДВ включається до первісної вартості (Дт 152 – Кт 631).

Якщо ОЗ використовуватиметься повністю або частково в неоподатковуваних операціях / негосподарській діяльності: нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ за п. 198.5 або 199.1 ПКУ і включити цю суму до Дт 152.

Перевірка обліку держмита, пенсійного збору, реєстраційних платежів

До первісної вартості включається держмито, сплачене під час реєстрації договору в нотаріуса (державного або приватного), а також **пенсійний збір** за Законом № 400 – під час придбання нерухомості (крім земельних ділянок) та під час отримання у власність легкового автомобіля, що підлягає першій реєстрації в Україні.

3. Отримання ОЗ за договором бартеру (міні)

Визначення критерію подібності активів

Подібними вважаються однорідні об'єкти, що мають однакове функціональне призначення та справедливую вартість (п. 4 НП(С)БО 7). Якщо хоча б одна з цих ознак не виконується – активи не подібні.

Обмін подібними об'єктами ОЗ

Дохід від передання об'єкта не визнається (п. 9 НП(С)БО 15).

Якщо залишкова вартість (ЗВ) переданого об'єкта $\leq$ справедливої вартості (СВ): первісна вартість отриманого об'єкта = ЗВ переданого об'єкта (Дт 152 (153) – Кт 631 (685)).

Якщо ЗВ переданого об'єкта $>$ СВ: первісна вартість отриманого об'єкта = СВ переданого об'єкта (Дт 152 (153) – Кт 631 (685)); різниця (ЗВ – СВ) списується на Дт 949 – Кт 286.

Обмін неподібними об'єктами ОЗ (або на запаси, роботи, послуги)

Визнається дохід від передання активу (п. 23, 24 НП(С)БО 15), крім випадку, коли натомість передаються акції або корпоративні права власної емісії.

Без доплати: первісна вартість отриманого об'єкта = СВ переданого активу (робіт, послуг) (Дт 152 (153) – Кт 631, 685).

Отримувач здійснює доплату: первісна вартість = СВ переданого активу + сума доплати.

Отримувач отримує доплату: первісна вартість = СВ переданого активу – сума доплати.

Визначення справедливої вартості

Справедлива вартість – сума, за якою актив можна продати за звичайних умов на певну дату (п. 4 НП(С)БО 19). Підприємство визначає її самостійно (залучати оцінювача за Законом № 2658 не обов'язково). Орієнтиром може бути договірна вартість, якщо вона сформована на ринкових умовах.

Облік додаткових витрат щодо об'єкта, отриманого за бартером

Витрати на доставку, монтаж, налагодження включаються до первісної вартості на підставі п. 8 НП(С)БО 7 і збільшують вартість, визначену за правилами п. 12 та 13 НП(С)БО 7: Дт 152 (153) – Кт 631, 685, 377, 641, 651, 661 та інших рахунків. Під час уведення в експлуатацію: Дт 10 – Кт 152 (Дт 11 – Кт 153).

4. Отримання ОЗ як вкладу до статутного капіталу ТОВ

Затвердження грошової оцінки вкладу

Грошова оцінка вкладу затверджується одностайним рішенням загальних зборів учасників, на якому присутні всі учасники товариства (ч. 3 ст. 13 Закону № 2275).

Оцінка фіксується в протоколі загальних зборів, підписаному всіма учасниками – навіть якщо залучався професійний оцінювач, його висновок усе одно затверджується учасниками.

Залучення професійного оцінювача не обов'язкове для ТОВ без державної або комунальної частки.

Перевірка проведення під час оприбуткування

На підставі акта приймання-передачі, підписаного засновником і ТОВ – отримувачем вкладу:

Дт 10 (11) – Кт 46 «Неоплачений капітал» – на суму справедливої вартості об'єкта, погодженої засновниками.

Важливо: Вартість об'єкта ОЗ, унесеного до статутного капіталу, відображається **НАПРЯМУ** на Дт 10 (11), минаючи рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (п. 13 Методрекомендацій № 561).

На практиці: якщо об'єкт буде введений в експлуатацію пізніше дати оприбуткування (після монтажу, налагодження), для його обліку до введення в експлуатацію доцільно виділити окремий субрахунок третього порядку (наприклад, 1041 «Обладнання, не введене в експлуатацію»).

Облік додаткових витрат на доставку, установа, монтаж, налагодження

Накопичуються та відображаються проведеннями Дт 152 (153) – Кт 631, 685, 377, 641, 651, 661 та інших рахунків. Під час введення в експлуатацію отриманого об'єкта: Дт 10 – Кт 152 (Дт 11 – Кт 153) (п. 13 Методрекомендацій № 561).

5. Безоплатне отримання ОЗ

Визначення справедливої вартості об'єкта ОЗ

Підприємство може скористатися послугами професійного оцінювача або встановити справедливу вартість самостійно за правилами п. 4 додатка до НП(С)БО 19.

Операцію доцільно оформити бухгалтерською довідкою з доданням документів, на підставі яких визначалася вартість.

Перевірка проведень під час оприбуткування

На підставі акта приймання-передачі, видаткової накладної дарувальника або іншого документа, що підтверджує передання об'єкта: Дт 10 (11) – Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Важливо: Так само, як і в разі внесення до статутного капіталу, вартість безоплатно отриманого об'єкта ОЗ відображається **НАПРЯМУ** на Дт 10 (11), минаючи рахунок 15 (п. 13 Методрекомендацій № 561). Якщо об'єкт не готовий до експлуатації на момент отримання, доцільно виділити окремий субрахунок до введення в експлуатацію.

Облік додаткових витрат на доставку, установлення, монтаж, налагодження

Накопичуються на Дт 152 (153) – Кт 631, 685, 377, 641, 651, 661 та інших рахунків; уразі введення в експлуатацію – Дт 10 – Кт 152 (Дт 11 – Кт 153).

Перевірка нарахування амортизації та визнання доходу

Амортизація нараховується у загальному порядку: Дт 15, 23, 91-94 – Кт 131, 132.

Паралельно частина справедливої вартості об'єкта, пропорційна нарахованій амортизації, включається до доходів: Дт 424 – Кт 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» (п. 21 НП(С)БО 15, опис субрахунку 424 в Інструкції № 291).

6. Самостійне виготовлення об'єкта ОЗ (господарський спосіб)

Перевірка переліку витрат, що формують первісну вартість

Матеріальні витрати на будівництво / виготовлення об'єкта (рахунки 20, 22, 23; будматеріали – субрахунок 205).

Витрати на оплату праці працівників, зайнятих будівництвом (виготовленням), із нарахуванням ЄСВ (рахунки 66, 65).

Амортизація обладнання, використовуюваного під час будівництва (субрахунки 131, 132).

Витрати на отримання дозволів, ліцензій тощо (субрахунок 377).

Витрати на оплату робіт і послуг сторонніх організацій, пов'язаних із будівництвом (субрахунки 631, 377).

Інші витрати, що відповідають критеріям п. 8 НП(С)БО 7.

На замітку: відповідний порядок формування первісної вартості в разі будівництва господарським способом викладено в листі Мінфіну від 15.02.2007 № 31-34000-10-16/2959.

Перевірка проведень у разі введення в експлуатацію

Будівництво: Дт 103 «Будівлі та споруди» – Кт 151 «Капітальне будівництво».

Самостійне виготовлення (не будівництво): Дт 10 (11) – Кт 152 (153).

Контроль ПДВ за господарським способом

ПДВ, сплачений у складі матеріалів і послуг підрядників, відноситься до податкового кредиту в загальному порядку (за наявності ПН в ЄРПН).

Якщо об'єкт призначений для неоподатковуваних операцій або негосподарської діяльності – нарахувати податкові зобов'язання за п. 198.5 ПКУ та включити суму до Дт 151 (152, 153).

7. Витрати на ремонт і поліпшення ОЗ: коли збільшують первісну вартість

Розмежування ремонту (технічного обслуговування) та поліпшення

Ремонт / технічне обслуговування – підтримання об'єкта в робочому стані, відновлення первісно очікуваних вигід. Витрати звітного періоду: Дт 23, 91-94 – Кт 20, 66, 65, 631 (п. 15 НП(С)БО 7).

Поліпшення – збільшення майбутніх економічних вигід порівняно з первісно очікуваними. Капіталізація: Дт 152 – Кт 20, 66, 65, 631, після завершення робіт Дт 10 (11) – Кт 152 (п. 14 НП(С)БО 7).

Важливо: Сам факт значного обсягу витрат або проведення капітального ремонту не є достатньою підставою для капіталізації – потрібне документальне підтвердження збільшення майбутніх економічних вигід. Рішення ухвалює керівник підприємства (п. 29 Методрекомендацій № 561).

Перевірка ознак поліпшення, що дають підставу для капіталізації витрат (п. 31 Методрекомендацій № 561)

Збільшення строку корисного використання об'єкта понад первісно визначений.

Збільшення виробничої потужності об'єкта.

Поліпшення якості продукції (робіт, послуг), що виробляється за допомогою об'єкта.

Впровадження нових виробничих процесів, що дають змогу суттєво знизити операційні витрати.

Перевірка первинних документів

Наказ (розпорядження) керівника про проведення поліпшення (ремонту) із зазначенням характеру робіт.

Відомість дефектів (дефектний акт) – для сільгосптехніки рекомендована форма № ВЗСГ-6 (наказ Мінагрополітики № 929).

Акт виконаних будівельно-монтажних або ремонтних робіт (типова або довільна форма).

Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів (для сільгосптехніки – форма № ОЗСГ-2, затверджена Наказом № 701).

Інвентарна картка об'єкта ОЗ – внести відомості про збільшення первісної вартості та, за потреби, переглянути строк корисного використання.

Облік заміни запчастин (частини об'єкта)

Варіант 1. Замінювана частина виділена як окремий об'єкт обліку:

- Дт 131 – Кт 10 (на суму зносу замінюваного об'єкта);
- Дт 976 – Кт 10 (на залишкову вартість);
- Дт 152 – Кт 66, 65, 20 (госпспосіб) або Кт 631, 685 (підрядний спосіб) – капіталізація витрат на нову частину;
- Дт 10 – Кт 152 – введення в експлуатацію.

Варіант 2. Замінювана частина не виділена як окремий об'єкт обліку:

- Дт 131 – Кт 10 (на суму зносу ліквідованої частини);
- Дт 976 – Кт 10 (на залишкову вартість ліквідованої частини);
- Дт 152 – Кт 66, 65, 20 або Кт 631, 685 – вартість нової частини;
- Дт 10 – Кт 152 – після введення в експлуатацію покращеного об'єкта.

Примітка: За часткової ліквідації оформляється Акт на списання основних засобів (для сільгосптехніки – форма № ОЗСГ-3, затверджена Наказом № 701). Якщо первісну вартість замінюваної частини неможливо достовірно визначити, її можна оцінити на рівні вартості нової частини (п. 46 Методрекомендацій № 561).

Перерахунок амортизації після покращення об'єкта

Сума амортизації визначається виходячи із залишкової вартості об'єкта на початок місяця, що настає за місяцем уведення покращеного об'єкта в експлуатацію (за мінусом ліквідаційної вартості), та періоду, що залишився до закінчення строку корисного використання (п. 26 Методрекомендацій № 561):

Амортизація за місяць = (Залишкова вартість після покращення – Ліквідаційна вартість) / Кількість місяців до кінця строку корисного використання

Якщо поліпшення призвело до збільшення строку корисного використання, новий строк визначається підприємством і застосовується для розрахунку (п. 25 НП(С)БО 7).

Облік матеріалів, що залишилися після часткової ліквідації

Матеріали для здавання на металобрухт або продажу оприбутковуються за чистою вартістю реалізації: Дт 209 – Кт 746.

Матеріали для використання в господарській діяльності – за можливою вартістю використання: Дт 209 – Кт 746.

Перевірка наслідків з ПДВ у разі часткової ліквідації об'єкта

ПДВ нараховується, якщо частина ОЗ ліквідована за власним рішенням підприємства і немає документа, що підтверджує неможливість використання за первісним призначенням (абзац перший п. 189.9 ПКУ). ПДВ не нараховується, якщо документально підтверджено, що ліквідована частина не може використовуватися, а ремонт економічно недоцільний (абзац другий п. 189.9 ПКУ, УПК № 673).

Якщо в результаті часткової ліквідації отримано матеріали (запчастини, комплектуючі), що використовуватимуться в господарській діяльності – податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються (п. 189.10 ПКУ).

Рекомендація: щоб не нараховувати ПДВ у разі часткової ліквідації, підготуйте документи (акт ліквідації, висновок про неможливість використання), аналогічні тим, що оформлюють у разі повної ліквідації об'єкта ОЗ.

8. Податок на прибуток і ПДВ – додаткова перевірка

Перевірка статусу платника податку на прибуток

Якщо підприємство не коригує фінрезультат на податкові різниці, облік придбання, виготовлення і амортизації ОЗ ведеться лише за правилами бухгалтерії.

Якщо підприємство коригує фінрезультат, критерії визнання ОЗ застосовуються за пп. 14.1.138 ПКУ, а амортизовувана вартість формується за правилами бухгалтерії.

Перевірка наявності податкових різниць (п. 138.1, 138.2 ПКУ)

Чи встановлено різні строки корисного використання та/або методи амортизації в податковому і бухгалтерському обліку?

Чи переоцінювався об'єкт ОЗ у бухгалтерії?

Чи призначений об'єкт ОЗ для невиробничого використання (для платників, що коригують фінрезультат, – пп. 138.3.2 ПКУ)?

Перевірка дати виникнення податкового кредиту з ПДВ

Дата виникнення податкового кредиту за сумами ПДВ, сплаченими у складі вартості об'єкта ОЗ та додаткових витрат на його придбання, отримання чи виготовлення, визначається за правилом першої події (п. 198.1, 198.2, 198.6 ПКУ) за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної або інших документів, передбачених п. 201.11 ПКУ.

Перевірка обов'язку нарахування податкових зобов'язань

Об'єкт використовується лише в операціях, що не обкладаються ПДВ, або поза об'єктом оподаткування / у негосподарській діяльності – нарахувати податкові зобов'язання з на всю суму ПДВ (п. 198.5 ПКУ).

Об'єкт використовується частково в неоподатковуваних операціях – нарахувати податкові зобов'язання пропорційно до частки такого використання (п. 199.1 ПКУ).

9. Підсумкова перевірка перед затвердженням первісної вартості

Усі витрати, що формують первісну вартість, накопичено на правильному субрахунку (151, 152 або 153) – крім випадків внесення до статутного капіталу та безоплатного отримання, де оприбуткування йде безпосередньо на рахунок 10 (11).

Складено та підписано акт введення в експлуатацію / акт приймання-передачі відповідної форми.

Сформовано первинні документи на кожен складову первісної вартості (накладні, акти, податкові накладні, квитанції про збори тощо).

Перевірено правильність обліку ПДВ (включення до податкового кредиту або до первісної вартості залежно від статусу платника та напрямку використання об'єкта).

Визначено строк корисного використання та метод амортизації, видано відповідний наказ керівника.

Внесено відомості про об'єкт та його первісну вартість до інвентарної картки.

Перевірено наявність податкових різниць для платників, які коригують фінрезультат на податкові різниці.

Глосарій скорочень назв нормативно-правових документів

ПКУ – Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Закон № 2275 – Закон України від 06.02.2018 № 2275-VIII «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю».

Закон № 2658 – Закон України від 12.07.2001 № 2658-III «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».

Закон № 400 – Закон України від 26.06.1997 № 400/97-ВР «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування».

Наказ № 701 – наказ Мінагрополітики від 27.09.2007 № 701 «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування».

Наказ № 929 – наказ Мінагрополітики від 21.12.2007 № 929 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах».

НП(С)БО 7 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 27.04.2000 № 92.

НП(С)БО 15 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затверджене наказом Мінфіну від 29.11.1999 № 290.

НП(С)БО 19 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Мінфіну від 07.07.1999 № 163.

Інструкція № 291 – Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.1999 № 291.

Методрекомендації № 561 – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну від 30.09.2003 № 561.

УПК № 673 – Узагальнююча податкова консультація, затверджена наказом Мінфіну від 03.08.2018 № 673.