

ОБЛІК ВИТРАТ НА РЕМОНТ І ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

***В. М. Головачко, кандидат економічних наук
Мукачівський державний університет***

Розкрито поняття поточного, капітального та середнього ремонту. Показані способи виконання ремонтів і поліпшення основних засобів. Розглянуто особливості бухгалтерського та податкового обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів в Україні, з метою їх удосконалення.

Поліпшення, ремонт, витрати, податковий облік, фінансовий облік.

Підвищення ефективності виробництва залежить наряду від забезпеченості підприємства основними засобами. Проблема зношеності основних засобів на промислових підприємствах нині є дуже актуальною в Україні. Зношеність основних засобів сягає близько 77% у цілому по Україні, у зв'язку з чим, кожне підприємство прагне відновлювати початкові можливості об'єктів основних засобів. Така ситуація є однією з причин погіршення показників ефективного використання цих об'єктів. Також можуть виникати труднощі у відображенні таких витрат в системі бухгалтерського обліку.

Але, на жаль, на сьогодні в чинному законодавстві та нормативно-правовій базі України не розкрито повністю поняття «ремонт основних засобів» та вимог до відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів. Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від достовірного обліку таких витрат і економічних вигід, від їх здійснення, від правильного відображення їх у податковому обліку. Має місце неузгодженість фінансового, управлінського та податкового обліку на рівні підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У нормативно-законодавчій базі України, в науковій літературі з бухгалтерського обліку цьому питанню приділено недостатньо уваги.

Окремим питанням методики та організації обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів приділено увагу в працях В. В. Бабича, Л. К. Сука, П. Я. Хомина, С. Ф. Голови, А. У. Жданова, С. Ф. Покропивного, Н. М. Ткаченка, Я. Д. Крупки, І. Павлюка та інших вітчизняних і зарубіжних науковців. Але, незважаючи на це, залишається багато спірних питань, серед яких найважливішими є розбіжності, що стосуються відображення витрат на поліпшення основних засобів у фінансовому та податковому обліку. Недостатній рівень дослідження, актуальність та необхідність

вирішення питань, пов'язаних із методикою обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів зумовили вибір даної теми дослідження.

Мета дослідження – визначити сутність поняття «ремонт і поліпшення основних засобів», проаналізувати особливості відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт основних засобів для визначення перспективних напрямів удосконалення їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Цілі даної роботи передбачають виконання таких завдань: визначити поняття і роль ремонтів основних засобів, правильно відображувати в бухгалтерському обліку процес ремонту основних засобів та показати особливості податкового обліку ремонтів основних засобів.

Виклад основного матеріалу. За умов прискореного розвитку економіки й технологічного прогресу необхідним у процесі здійснення ефективної господарської діяльності стає підвищення конкурентоспроможності готової продукції підприємств. У даному процесі головну роль відіграє собівартість продукції, вагому частину якої займають амортизаційні відрахування та витрати на ремонт і поліпшення, модернізацію та підтримання в належному стані основних засобів.

Створені руками людини об'єкти основних засобів під впливом природних і технічних факторів втрачають свої першочергові властивості та якості, піддаючись моральному та фізичному зносу. З наслідками таких впливів та явищ можна справитися за допомогою ремонтних робіт.

Цілком очевидним є те, що фінансовий результат підприємства прямо залежить від того, якими будуть визнані витрати і яким чином їх буде списано.

Поняття «поліпшення основних засобів» вперше з'явилося в ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», але, як термін, не було визначено. Наразі норми Податкового Кодексу України також не визначають даного терміна. Однак, податковим законодавством поліпшення ідентифікується як поточний та капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види робіт, що поліпшують стан основних засобів.

У загальному плані, під «ремонтом» розуміють комплекс операцій щодо відновлення справності або працездатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх частин, тобто, після операцій виріб (об'єкт) має бути здатним виконувати задані функції та відповідати вимогам нормативно-технічної документації.

Таке розуміння ремонту певною мірою застосовується і до ремонту основних засобів – це комплекс робіт щодо підтримання основних засобів у робочому стані протягом їх корисної експлуатації.

Найпоширеніша ознака, за якою класифікують ремонти основних засобів, залежить від ролі у відтворенні та оновленні засобів, за якою ремонти поділяють на поточний, капітальний і середній.

Поточний ремонт – ремонт, який виконується для забезпечення або відновлення роботоздатності виробу і полягає в заміні й (або) відновленні окремих частин (може виконуватися заявочно або за результатами

діагностування агрегатним, знеособленим та іншими методами). За допомогою поточного ремонту можна усунути дрібні неполадки, ушкодження, замінити окремі деталі, запобігти прогресуючому фізичному зносу.

Отже, поточний ремонт не відновлює основні засоби, а лише підтримує їх у робочому стані.

Поточний ремонт за видами робіт поділяють на поточний профілактичний ремонт, який запланований заздалегідь за часом виконання, обсягами та вартістю виконання робіт і поточний непередбачений ремонт, який виявляють у процесі експлуатації та виконують у терміновому порядку. На виконання поточного профілактичного ремонту планується, як правило, до 75-80 % коштів, виділених на поточний ремонт. Річні й квартальні плани поточного профілактичного ремонту складають за результатами технічного огляду та на основі опису виконаних робіт. На виконання робіт поточного непередбачуваного ремонту передбачаються інші 20–25% витрат, призначених на поточний ремонт.

Капітальний ремонт зумовлений нормальним закономірним фізичним зносом основних засобів, у підсумку призводить до оновлення об'єктів основних засобів, і, на відміну від поточного, складніший за обсягом виконуваних робіт, потребує значних одноразових витрат і здійснюється значно рідше.

Капітальний ремонт є формою відтворення основних засобів та складним за обсягом робіт видом ремонту. Його проведення передбачає комплекс робіт із відновлення справності об'єктів основних засобів, їх повного демонтажу, заміни спрацьованих деталей і вузлів, важливих частин та основних конструкцій. Капітальний ремонт передбачає повне зупинення обладнання на тривалий час. Проводять його з періодичністю понад рік, з інтенсивністю, яка залежить від умов експлуатації об'єктів основних засобів. Економічна доцільність проведення капітального ремонту визначається шляхом порівняння витрат на капітальний ремонт із вартістю об'єктів, що ремонтуються.

Капітальний ремонт поділяють на: комплексний капітальний ремонт, який проходить в усій будівлі загалом та при якому передбачається одночасне відновлення зношених конструктивних елементів, обладнання загалом та вибіркового капітальний ремонт, при якому здійснюють ремонт, заміну чи підсилення конструкцій та обладнання, несправність яких може погіршити стан сусідніх конструкцій.

Середній ремонт – це ремонт, при якому змінюються зношені деталі, вузли, конструкції обмеженої номенклатури без повного розбирання об'єкта, що ремонтується.

Є такі способи виконання ремонтів основних засобів: господарський, підрядний та змішаний. При господарському способі всі роботи з ремонту основних засобів виконуються власними силами суб'єкта господарювання та оплачуються за рахунок коштів основної діяльності цього суб'єкта. Підрядний спосіб – це спосіб, за яким роботи по ремонту виконуються

підрядником для замовника, за договором підряду на ремонт, що укладається між підрядником та замовником. І змішаним є спосіб, при якому частина ремонтних робіт виконується господарським способом, а частина – підрядним.

Бухгалтерський облік витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням основних засобів, врегульовано у П(с)БО 7 «Основні засоби» та Розділом 6 «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів», а також п.146.11 та п.146.12 Податкового Кодексу України.

Законодавством передбачено, що первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням та ремонтом об'єктів, визначену в порядку, встановленому податковим законодавством. Тобто, витрати на ремонт можна розподілити таким чином:

- ремонтні витрати в розмірі 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного року включати до витрат відповідного звітного періоду;
- решту витрат – відносити на збільшення вартості основних засобів і амортизувати.

Як бачимо, маємо чергову спробу наближення бухгалтерського та податкового обліку. Але формулювання «може бути збільшена» означає, що П(с)БО 7 лише надає підприємству право на таке збільшення, а не зобов'язує. Таким чином, ремонтні витрати можна одразу в повному обсязі відносити до витрат або частково включити до вартості й амортизувати.

Розподіл і відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів, згідно з П(с)БО 7, здійснюється за такими напрямками:

а) витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів;

б) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (п. 32 Методичних рекомендацій № 561)

Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів, повинні акумулюватися за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» на окремих субрахунках (631, 685, 377, 66, 65), а після закінчення всіх робіт списуватися з кредиту рахунку 15 у дебет рахунку 10 «Основні засоби» відповідно до кожного об'єкта, що підлягав поліпшенню.

Чітку класифікацію робіт щодо обслуговування та технічного огляду й нагляду за основними засобами підприємства можуть розробити самі. У бухгалтерському обліку витрати на ремонт відображаються дебетом рахунку 23 «Виробництво», або рахунків класу 8 «Витрати за елементами» (80, 81, 82, 84) та класу 9 «Витрати діяльності» (92, 93, 94),

а в податковому обліку, згідно з Кодексом, можуть бути віднесені до складу загальновиробничих витрат (п.138.10.1), адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством (п.138.10.2), та до складу витрат на збут (п.138.10.3).

Згідно з Податковим Кодексом України, суми витрат, пов'язаних із ремонтом і поліпшенням, у розмірі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відносяться до витрат поточного звітного податкового періоду. Варто зауважити, що у податковому обліку до поліпшення основних засобів відносять як поточний, так і капітальний ремонт.

Аналітичний облік витрат на капітальний ремонт господарським способом ведеться у розрізі видів витрат, так і за кожним об'єктом при позамовному методі у розрізі статей витрат, за підрядного методу витрати на поточні ремонти та обслуговування відносяться безпосередньо на об'єкти їх виконання.

Доцільним є відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт з погляду не лише на його вид, а й до його вартості. Адже навіть незначне усунення пошкоджень шляхом заміни деталей може вплинути на фінансовий результат періоду, у якому воно здійснювалося. Тому кожному підприємству необхідно, з огляду на свій фінансово-господарський стан і особливості діяльності, встановити межу істотності витрат на ремонт. Якщо собівартість ремонтних робіт буде менша за встановлений критерій, то всю суму можна відразу віднести на витрати діяльності; якщо ж більше – то розподілити рівними частинками між суміжними періодами.

Але якщо ці витрати у разі перевищення 10% ліміту розподілялися пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3, 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1, то, згідно з Кодексом, вже не треба розподіляти, а віднести конкретні суми на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт чи поліпшення. Тобто, кожен суму поліпшення потрібно ідентифікувати з об'єктом, для чого потрібно складати відповідний кошторис на проведення ремонту того чи іншого об'єкта. До цього кошторису треба віднести матеріали, використані при проведенні ремонту, послуги сторонніх підрядників або зарплату, з нарахуваннями до неї, власних працівників, які були задіяні в проведенні таких ремонтних робіт. У разі неможливості складання кошторисів, з метою ідентифікації проведених ремонтів пооб'єктно, можна чітко зазначати об'єкт ремонту в таких документах як: Акт на списання матеріалів, вимоги на відпускання матеріалів зі складу та інші первинні документи, які можуть бути встановлені самим підприємством, будуть складатися відповідальними за проведення ремонтів основних засобів та своєчасно подаватися до бухгалтерії для відображення їх в бухгалтерському та податковому обліках.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На сучасному етапі на більшості підприємств України спостерігається тенденція до

нарощення застарілих основних засобів. І чим більше застарілих основних засобів буде на підприємстві, тим більше коштів потрібно буде витрачати на їх ремонт. На жаль, на сьогодні підприємства в Україні також відійшли від системи планово-запобіжних ремонтів, що негативно вплинуло на утримання та використання основних засобів. А тому, в цьому напрямі необхідно вдосконалювати систему обліку витрат на поліпшення основних засобів, яка б дозволяла приймати ефективні управлінські рішення та запобігати нераціональним витратам.

Ефективність роботи будь-якого підприємства значною мірою залежить від ефективності устаткування. Однією з головних задач при цьому є запобігання передчасного зношування об'єктів основних засобів, підтримка їх у стані постійної готовності до експлуатації. Ремонтні роботи можуть повністю відновити їх першочергові властивості.

Залишаються спірними деякі неузгоджені питання щодо відображення витрат на ремонт та поліпшення основних засобів у фінансовому та податковому обліках. І вирішення цих питань є важливим для вдосконалення методики системи бухгалтерського обліку.

Список літератури

1. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ Міністерства Фінансів України зі змінами та доповненнями № 561 від 30.09.2003 р. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623
2. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF5H901A.html
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : затв. Наказом Міністерства Фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 (з наступними змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>
4. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту : затв. наказом Мінтрансу України від 30.03.98 р. № 102. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98>

Раскрыты понятия текущего, капитального и среднего ремонта. Показаны способы выполнения ремонтов и улучшения основных средств. Рассмотрены особенности бухгалтерского и налогового учета расходов на ремонт и улучшение основных средств в Украине, с целью их усовершенствования.

Улучшение, ремонт, расходы, налоговый учет, финансовый учет.

The article deals with the concept of current, capital and medium repairs. They are show how to perform repairs and improvements of fixed assets. The features of accounting and tax costs of repair and improvement of fixed assets in Ukraine, with a view to their improvement.

The improvement, the maintenance, the expenses, tax accounting, financial accounting.