

Б.М. ЗАНЬКО*(Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна)*

Стан та удосконалення обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів

Стаття присвячена дослідженню теоретичних і методичних аспектів обліку витрат на ремонти і поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів. Метою статті є висвітлення діючого порядку обліку витрат на ремонти та поліпшення основних засобів, а також розробка рекомендацій щодо удосконалення норм законодавства у частині відображення таких витрат у обліку. Предметом дослідження є комплекс теоретичних та методичних питань обліку операцій з ремонту та поліпшення основних засобів.

У статті також приділено увагу нормам податкового законодавства, що регулюють порядок відображення у податковому обліку витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів. За результатами дослідження запропоновано внести зміни до законодавства, які дозволять зменшити кількість розбіжностей між вартістю основних засобів, що відображена у бухгалтерському (фінансовому) обліку після проведення ремонтів та поліпшень основних засобів, та їх вартістю, яка враховується у податковому обліку.

Ключові слова: витрати, основні засоби, ремонт основних засобів, поліпшення основних засобів, первісна вартість основних засобів.

Б.М. ЗАНЬКО*(Национальный университет государственной налоговой службы Украины, г. Ирпень, Украина)*

Состояние и совершенствование учета расходов на ремонты и улучшения основных средств

Статья посвящена исследованию теоретических и методических аспектов учета расходов на ремонты и улучшения (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и т.п.) основных средств. Целью статьи является освещение действующего порядка учета расходов на ремонты и улучшения основных средств, а также разработка рекомендаций по совершенствованию норм законодательства в части отражения таких расходов в учете. Предметом исследования является комплекс теоретических и методических вопросов учета операций по ремонту и улучшению основных средств.

В статье также уделено внимание нормам налогового законодательства, регулирующим порядок отражения в налоговом учете расходов, связанных с ремонтом и улучшением объектов основных средств. По результатам исследования предложено внести изменения в законодательство, которые позволят уменьшить количество расхождений между стоимостью основных средств, отраженной в бухгалтерском (финансовом) учете после проведения ремонтов и улучшений основных средств, и их стоимостью, учитываемой в налоговом учете.

Ключевые слова: расходы, основные средства, ремонт основных средств, улучшение основных средств, первоначальная стоимость основных средств.

B.M. ZANKO*(National University of State Tax Service of Ukraine, Irpin, Ukraine)*

Current Conditions and Development of Cost Accounting for Repairs and Improvement of Fixed Assets

The article investigates theoretical and methodological aspects of cost accounting for repairs and improvement (upgrade, modification, finishing, retrofit, renovation) of fixed assets. The purpose of the article is to highlight the existing procedure of cost accounting for repairs and improvement of fixed assets and to develop

recommendations for enhancement of legislation concerning such expenses in accounting. The object of the study is the set of theoretical and methodological issues of operations accounting of repairs and improvement of fixed assets.

The attention also paid to the norms of the tax laws governing the interpretation of costs in tax accounting associated with the repairs and improvement of fixed assets. The study proposed to amend the legislation that will reduce the number of differences between the value of fixed assets represented in the bookkeeping (financial) accounting after concluding repairs and improvements of fixed assets and their value taken into account in tax accounting.

Keywords: *costs, fixed assets, fixed assets repairs, improvement of fixed assets, fixed assets acquisition cost.*

Постановка проблеми. Основні засоби широко використовуються на підприємствах, що здійснюють діяльність у різних галузях економіки. Для підтримання таких активів у робочому стані, а також для збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від їх використання, підприємства здійснюють їх ремонти та поліпшення.

Правила відображення витрат на ремонти та поліпшення основних засобів, які установлені П(С)БО 7 «Основні засоби» та Податковим кодексом України, відрізняються. Внаслідок цього збільшується загальний обсяг роботи та її складність для бухгалтера, який повинен відобразити зазначені операції з основними засобами як у бухгалтерському (фінансовому), так і в податковому обліку. Тому актуальним є дослідження норм бухгалтерського (фінансового) та податкового законодавства, які регулюють порядок відображення в обліку витрат на ремонти та поліпшення основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основні аспекти бухгалтерського обліку основних засобів у своїх працях розглядали В. Бабіч, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Н.Л. Жук, Л.О. Іваніщенко, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Н.П. Кузик, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, В.М. Пархоменко, П.С. Смоленюк, Л. Солошенко, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко та інші.

Зокрема, Г.Г. Кірейцев та Л.О. Іваніщенко глибоко дослідили особливості обліку основних засобів, які використовуються сільськогосподарськими підприємствами [4]. Нормативно-правові вимоги щодо бухгалтерського обліку та оподаткування операцій з основними засобами згідно Податкового кодексу України узагальнено в посібнику «Облік основних засобів в ринкових умовах» під редакцією Н.Л. Жука [8]. Детальний аналіз порядку відображення ремонту і поліпшення основних засобів у бухгалтерському (фінансовому) та податковому обліку здійснили В. Бабіч [1], Н.П. Кузик [5], П.С. Смоленюк [15], Л. Солошенко [16, 17]. Віддаючи належне науковим напрацюванням цих вчених, слід відзначити, що питання відображення витрат на ремонти та поліпшення основних засобів розглянуто не в повній мірі, а тому вони потребують подальшого дослідження.

Метою статті є розкриття діючого порядку обліку витрат на ремонти та поліпшення основних засобів, а також розробка рекомендацій щодо удосконалення норм законодавства у частині відображення витрат на ремонти та поліпшення основних засобів у обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. При відображенні у бухгалтерському (фінансовому)

обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів слід враховувати вплив цих заходів на збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів. Зокрема:

1) Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. (п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби» [11]);

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат (п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» [11]).

Рішення про те, чи спрямовані роботи на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані і одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат, що передбачено п. 29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [6].

Відповідно до п. 12 МСБО 16 «Основні засоби», витрати на щоденне обслуговування об'єкта, як правило, - це витрати на заробітну плату та витратні матеріали, а також це можуть бути витрати на незначні деталі. Призначення цих видатків часто визначають як «ремонти та технічне обслуговування» об'єкта основних засобів. Суб'єкт господарювання не визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Навпаки, ці витрати визнаються в прибутку чи збитку, коли вони понесені [7].

У той же час більш значний ремонт, що супроводжується заміною суттєвих частин об'єкта, відображається по іншому. Так, згідно з п. 13 МСБО 16 «Основні засоби» суб'єкт господарювання визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів собівартість замінюваної частини такого об'єкта, коли витрати понесені, якщо задовольняються критерії визнання. Балансову вартість тих частин, що їх

замінюють, припиняють визнавати відповідно до положень про припинення визнання МСБО 16 [7].

Відзначимо, що норми П(С)БО 7 «Основні засоби», які регулюють порядок відображення у бухгалтерському (фінансовому) обліку ремонтів та поліпшень основних засобів, загалом не суперечать положенням МСБО 16 «Основні засоби». Проте, в МСБО 16 «Основні засоби», на відміну від аналогічного вітчизняного стандарту, термін «поліпшення об'єкта» взагалі не згадується, і, відповідно не наводиться перелік заходів, які вважаються поліпшенням об'єкта основних засобів.

Витрати на технічні огляди або технічне обслуговування, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, згідно з п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» включаються до складу витрат [11]. При цьому слід відмітити, що у П(С)БО 7 «Основні засоби» термін «регулярні технічні огляди» не вживається, відповідно і жодних особливостей відображення таких заходів у обліку вітчизняний стандарт не встановлює. Як зауважує В.І. Попович, коментуючи норми МСБО 16 «Основні засоби», «витрати на регулярні техогляди обліковуються аналогічно до операцій заміни запчастин: додаються до балансової вартості об'єкта, але при цьому вартість попереднього техогляду віднімається (списується)» [13, с. 218].

Після набрання чинності Податковим кодексом України норми законодавства, які регулюють відображення у податковому обліку ремонтів та поліпшень основних засобів, дещо наблизилися до відповідних норм П(С)БО 7 «Основні засоби». Однак між податковим і бухгалтерським (фінансовим) законодавством все ще залишаються досить суттєві відмінності. Як зазначають В.В. Бабіч та А.М. Поддєрьогін, «...зміни в оподаткуванні прибутку, передбачені в Податковому кодексі, дещо зменшують розходження між бухгалтерським і податковим обліком прибутку, втім, ці два види обліку залишаються. А отже, залишаються і проблеми, які виникають при оподаткуванні прибутку в діяльності платників податку й податкової адміністрації» [2, с. 76].

У 2011 році наказом Міністерства фінансів України [14] були внесені зміни до п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби». Завдяки цьому підприємства отримали право збільшити у бухгалтерському (фінансовому) обліку первісну (переоцінену) вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством [11, 14]. Отже, підприємства з 2011 року отримали можливість застосовувати бухгалтерському (фінансовому) обліку новий підхід до відображення витрат на ремонти і поліпшення основних засобів, який безпосередньо ґрунтується на нормах Податкового кодексу України.

Не всі матеріальні активи, які у бухгалтерському (фінансовому) обліку є основними засобами, вважаються такими і у податковому обліку. Згідно з податковим законодавством до основних засобів

відносяться активи, які використовуються лише у господарській діяльності більше року (або операційного циклу), але вартість яких більше 2500 грн. [9, с. 161].

Відповідно до п. 146.11 та п. 146.12 ст. 146 Податкового кодексу України витрати на ремонти та поліпшення основних засобів слід відображати у такому порядку:

1) первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення [10];

2) сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься платником податку до складу витрат [10].

Може виникнути питання щодо того, чи можна застосовувати наведені вище норми при здійсненні ремонтів та поліпшень повністю замортованих основних засобів. Погоджуємося з точкою зору Л. Солошенко, що «...зважаючи на «господарську» спрямованість, витрати на ремонти/поліпшення замортованих об'єктів основних засобів можуть бути відображені в податковому обліку. Причому підхід тут залишається той же. І відображають їх у податковому обліку так само, як і витрати на ремонти/поліпшення інших основних засобів. Тобто за правилами «ремонтних» пп. 146.11 – 146.12 ПКУ» [16, с. 15].

Таким чином, при відображенні у податковому обліку ремонтів і поліпшень основних засобів не є визначальним те, чи призведуть такі заходи до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання відповідного об'єкта основних засобів. Приміром, підприємство здійснило поточний ремонт об'єкта основних засобів у звітному періоді, в якому вже вичерпався згадуваний вище ліміт у розмірі 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів. Цей ремонт було проведено для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані, і він не спрямований на збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. При цьому припустимо, що у наказі про облікову політику цього підприємства визначено, що воно застосовує у бухгалтерському (фінансовому) обліку традиційний підхід до відображення ремонтів та поліпшень основних засобів, установлений п. 14 та п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби», без застосування порядку, встановленого податковим законодавством.

При веденні податкового обліку для цілей оподаткування податком на прибуток таке підприємство зобов'язане буде збільшити на суму понесених витрат на поточний ремонт первісну вартість об'єкта основних засобів [10]. Проте при веденні бухгалтерського (фінансового) обліку витрати на проведення поточного ремонту включаються відповідно до п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» до складу витрат, оскільки такий ремонт здійснено для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання [11]. Подібні невідповідності можуть виникнути і при проведенні поліпшення основних засобів.

Науковці неодноразово звертали увагу на економічну необґрунтованість норм податкового законодавства, які регулюють відображення витрат на ремонти і поліпшення основних засобів у податковому обліку. Так, В. Бабіч вважає, що економічно не обґрунтовано обмежувати витрати на поліпшення з метою їх амортизації понад 10-відсотковий ліміт. Уся сума витрат на поліпшення має одну й ту саму економічну сутність і повинна повністю амортизуватися, тим більше, що ліміт у 10 відсотків суто суб'єктивний [1, с. 12]. П.С. Смоленюк стверджує, що «маємо практично протилежний порядок відображення в податковому та бухгалтерському обліку витрат на поліпшення основних засобів, що вимагає ведення подвійного обліку цих витрат» [15, с. 115]. Н.П. Кузик відмічає, що «в оновленому Податковому кодексі спостерігаємо відсутність чітко встановленої дати, тобто в межах ліміту витрати на ремонт будь-яких – виробничих і загальнопромислових основних засобів – визнаються за датою понесення таких витрат» [5, с. 30].

На думку фахівців, не є достатньо ефективними також норми п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби», які з 2011 року дають можливість застосовувати у бухгалтерському (фінансовому) обліку підхід до відображення витрат на ремонти і поліпшення основних засобів, який ґрунтується на нормах Податкового кодексу України. Так, Л. Солошенко з цього приводу зауважує, що «... такий підхід, що вирішує проблему на перший погляд, також не можна назвати ідеальним. Адже він у результаті може призводити до перекручення даних фінансової звітності – необґрунтованого заниження/завищення вартості об'єктів основних засобів (коли «істотні поліпшення», що проводяться, припустимо, у першу чергу, – такі як добудова, дообладнання, модернізація об'єктів ОЗ – осідатимуть у витратах, тоді як поточні ремонти «з підтримання в робочому стані», навпаки, необґрунтовано збільшуватимуть вартість об'єктів основних засобів), що навряд чи може влаштувати власників та користувачів фінансової звітності» [17, с. 19].

Зауважимо, що норми Податкового кодексу України спрямовані на те, щоб відстрочити у часі момент визнання, тобто відображення у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства та

врахування при визначенні (зменшенні) об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, витрат на ремонти основних засобів, які перевищили так званий 10-відсотковий ліміт. Таке обмеження – вимушений захід, який зумовлений необхідністю захистити фіскальні інтереси держави та забезпечити у достатній мірі надходження податку на прибуток підприємств до бюджету.

На нашу думку, норми п. 146.11 та п. 146.12 ст. 146 Податкового кодексу України доцільно змінити з урахуванням наступного:

1) витрати на ремонти та поліпшення основних засобів, які згідно з нормами бухгалтерського (фінансового) законодавства включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) або відносяться на збільшення первісної вартості основних засобів у бухгалтерському (фінансовому) обліку, таким же чином повинні відображатися у податковому обліку;

2) якщо витрати на ремонти основних засобів неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, то вони згідно з п. 7 П(С)БО 16 «Витрати» відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [12]. Наприклад, це стосується адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Зауважимо, що податковий облік ведеться також у розрізі цих трьох видів витрат. Тому пропонуємо у податковому обліку застосовувати ремонтний ліміт лише до цих трьох видів витрат;

3) якщо частина витрат на ремонти основних засобів адміністративного, збутового та іншого операційного призначення у якомусь з місяців звітного року перевищала встановлений ремонтний ліміт, то з такої частини витрат у податковому обліку слід створити умовний об'єкт основних засобів, який можна назвати, наприклад, «Ремонти основних засобів у квітні 2015 року». Якщо у наступних місяцях цього ж року також будуть проведені ремонти основних засобів адміністративного, збутового та іншого операційного призначення, то у податковому обліку у відповідних місяцях будуть створені умовні об'єкти основних засобів. Такі умовні об'єкти у податковому обліку повинні підлягати амортизації починаючи з наступного місяця після їх створення, метод амортизації – прямолінійний, строк нарахування амортизації – наприклад, 36 місяців. Нагадаємо, що подібним чином у податковому обліку починаючи з квітня 2011 року вже амортизувалася як окремий (умовний) об'єкт тимчасова податкова різниця, яка виникла в результаті порівняння загальної вартості усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку та загальної вартості усіх груп основних фондів за даними податкового обліку на дату набрання чинності розділом III Податкового кодексу України (тобто на 01.04.2011 року), що було передбачено п. 6 підрозд. 4 розд. XX Податкового кодексу України [10].

Проведене дослідження дало змогу дійти наступних висновків:

Порядок відображення у бухгалтерському (фінансовому) обліку витрат на ремонти та поліпшення основних засобів не повинен повторювати правила, установлені податковим законодавством, якщо внаслідок застосування цих правил користувачі фінансової звітності отримають неправдиву інформацію. Враховуючи це, з п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби» пропонуємо вилучити речення «Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену в порядку, встановленому податковим законодавством» [11].

Запропоновані у статті зміни до Податкового кодексу України, які певною мірою враховують фіскальні інтереси держави, дозволять зменшити кількість розбіжностей між вартістю основних засобів, що відображена у бухгалтерському (фінансовому) обліку після проведення ремонтів та поліпшень основних засобів, та їх вартістю, яка враховується у податковому обліку.

Питання відображення в обліку витрат на ремонти та поліпшення основних засобів є достатньо складним і багатогранним, а тому потребує подальшого наукового дослідження.

4 Список використаних джерел

1. *Бабіч В.* Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий та податковий аспекти / В. Бабіч // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С. 10-13.
2. *Бабіч В.В.* Удосконалення оподаткування прибутку на основі визначення об'єкта оподаткування / В.В. Бабіч, А.М. Поддєрьогін // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 71-76.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. *Кірейцев Г.Г.* Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах / Г.Г. Кірейцев, Л.О. Іваніщенко. – К.: Урожай, 1987. – 176 с.
5. *Кузик Н.П.* Особливості аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів / Н.П. Кузик // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 28-31.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом

Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

8. Облік основних засобів в ринкових умовах: Навчальний посібник / За ред. Жук Н.Л. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2011. – 286 с.

9. *Пиріжок С.Є.* Нормативно-правове регулювання обліку експлуатації та вибуття основних засобів / С.Є. Пиріжок // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2012. – № 1. – С. 160-162.

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

13. *Попович В.І.* Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСБО та П(С)БО / В.І. Попович // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 721. – С. 216–218.

14. Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 18.03.2011 р. № 372 XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0452-11>.

15. *Смоленюк П.С.* Облік основних засобів в нових умовах господарювання / П.С. Смоленюк // Наука й економіка. – 2012. – № 1. – С. 108–116.

16. *Солошенко Л.* Ремонти та поліпшення повністю амортизованих основних засобів / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 19. – С. 15–17.

17. *Солошенко Л.* Ремонт ОЗ: застосовуємо 10 % «ремонтний» ліміт / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 73. – С. 16–20.