

УДК 657.47:658.27

Яловега Л.В.

Полтавська державна аграрна академія

ОБЛІК ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ І ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ

У статті розглянуто особливості обліку, класифікації ремонтів та поліпшення основних засобів за окремими їх ознаками і групами в умовах господарювання.

Ключові слова: основні засоби, класифікація, ремонти, поліпшення.

Yalovega L.

OF THE COST OF REPAIR AND IMPROVEMENT OF FIXED ASSETS: ACCOUNTING AND TAX ISSUES

The article discusses the features of classification repairs and improvements of fixed assets for individual and groups of signs in terms of management.

Key words: fixed assets, classification, repairs, improvements.

Яловега Л.В.

УЧЕТ ЗАТРАТ НА РЕМОНТ И УЛУЧШЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ АСПЕКТ

В статье рассмотрены особенности учета, классификации ремонтов и улучшения основных средств по отдельным их признакам и группами в условиях хозяйствования.

Ключевые слова: основные средства, классификация, ремонты, улучшения.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Визначна роль та економічна сутність основних засобів полягає в тому, що вони є мірилом і основою розвитку продуктивних сил сільського господарства, забезпечуючи відповідний рівень і темпи збільшення виробництва продукції та підвищення продуктивності праці. Основні засоби, складаються з великої кількості конструктивних елементів, які виконують різні технологічні функції, мають неоднакове експлуатаційне навантаження, і як наслідок, спрацьовуються нерівномірно. Дослідження розбіжностей у фінансовому і податковому обліку, які стосуються витрат на ремонт та поліпшення основних засобів може виявити значні резерви підвищення

Яловега Л.В.

ефективності їх використання, що і обумовлює актуальність, теоретичну і практичну значущість наукових досліджень пов'язаних із правильним віднесенням витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, а також розробки рекомендацій і пропозицій щодо вирішення окреслених питань.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Розгляду важливих аспектів організаційно-методологічного забезпечення обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів присвячено наукові праці багатьох авторів, а саме: М. Г. Чумаченко, Г. Є. Павлової, О. В. Чернецької, С. Ф. Голова та ін. Огляд наукових праць дозволив констатувати, що питання, які пов'язані з методикою обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, залишаються у дискусійній площині і потребують подальшого вивчення.

Цілі статті. Метою статті є порівняння вимог щодо віднесення витрат на ремонт та поліпшення основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В економічній літературі особлива увага приділяється видам ремонтних робіт, які в залежності від складності, характеру і періодичності проведення мають різну мету. За основу беруться різні ознаки, основні з них класифікуються залежно від мети, яку переслідує підприємство: технічний огляд, ремонт та поліпшення. За технічними ознаками ремонтні роботи поділяються на поточні, середні та капітальні ремонти. Здебільшого в обліку ремонти основних засобів класифікуються залежно від способу здійснення на підрядний (силами підрядної організації) та господарський (власними силами). За якістю поліпшення основних засобів види ремонтних робіт класифікуються на реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння, модифікацію та дообладнання. У бухгалтерському обліку для ідентифікації ремонтних робіт, як правило, залучають технічних фахівців, оскільки досить важко розрізнити їх за видами.

Так, порівняльний аналіз чинного нормативно-облікового законодавства України, міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку свідчить, що крім відсутності чіткого визначення поняття «технічне обслуговування», «ремонт» й «поліпшення основних засобів», у кожному з розглянутих нормативно-правових актів є розбіжності й у переліку видів таких робіт, що ускладнює обліковий процес.

Отже, вважаємо за необхідне узагальнити класифікацію ремонтів основних засобів відповідно до чинних нормативних актів (табл. 1).

У податковому обліку відображення витрат на ремонт основних засобів має певні особливості. Зокрема, відповідно до Податкового кодексу суми витрат на ремонт і поліпшення основних засобів відносяться на конкретний об'єкт основного засобу, щодо якого такий ремонт чи поліпшення здійснюється.

Щодо нашої точки зору для цілей бухгалтерського обліку ключову роль відіграє якісна характеристика ремонтних робіт, а не назва заходу. У зв'язку з цим розглянемо особливості документування обліку ремонтів та поліпшення основних засобів на рис. 1.

Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією), що зумовлює зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів, у сумі, яка перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року [5].

Таблиця 1

Класифікація ремонтних робіт відповідно до чинного законодавства

Нормативний акт	Види ремонтних робіт
Лист Держбуду України «Про віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального й поточного ремонтів» [1]	– поточний ремонт; – капітальний ремонт
Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту 2]	– технічне обслуговування; – поточний ремонт; – капітальний ремонт
Наказ «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» [3]	модифікація; модернізація; заміна окремих частин обладнання; впровадження ефективнішого технологічного процесу; добудова (небудова); технічний огляд; технічне обслуговування; ремонт

МСФЗ 16 «Основні засоби» [4]	модифікація програмного забезпечення та об'єктів основних засобів, що збільшує термін їх корисного використання; створення нового змінного елемента складного об'єкту основних засобів; впровадження нових виробничих процесів, що забезпечать зменшення витрат; удосконалення деталей, вузлів і машин для досягнення значного підвищення якості продукції; ремонт та обслуговування обладнання
ПСБО 7 «Основні засоби» [6]	модернізація; модифікація; добудова; дообладнання; реконструкція; інші види поліпшення

Сума витрат, пов'язана з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (у т. ч. орендованих), у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат звітного податкового періоду, в якому такий ремонт та поліпшення було здійснено.

Зауважимо, що у податковому обліку до поліпшення основних засобів належить як поточний, так і капітальний ремонт, витрати на проведення якого в межах ремонтного ліміту можна включати до податкових витрат. Витрати, які перевищують 10 % ремонтного ліміту, відносяться на збільшення первісної вартості відремонтованого або покращеного об'єкта основних засобів та амортизуються у складі цієї вартості [5].

У бухгалтерському обліку витрати на ремонт відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво», або класу 9 «Витрати діяльності» та кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (якщо роботи виконує підрядник).

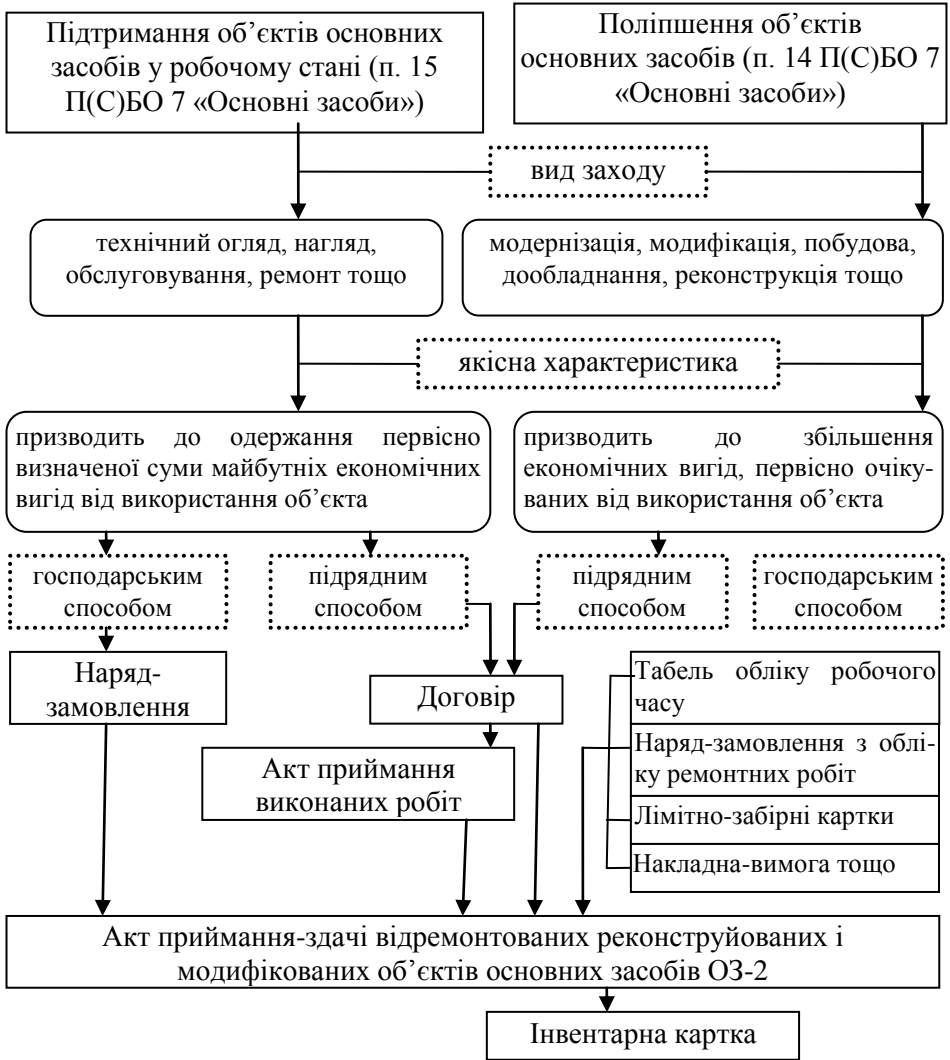


Рис. 1. Документування обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів

За умови виконання ремонтних робіт власними силами такі витрати відображаються за кредитом рахунків 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»; 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети»; 65 «Розрахунки за страхуванням»; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» тощо. Витрати на

поліпшення об'єкта основних засобів у міру їх здійснення списуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та кредитом рахунків 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»; 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети»; 65 «Розрахунки за страхуванням»; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» тощо (якщо роботи здійснюються господарським способом). За умови виконання поліпшення підрядником такі витрати відносять на кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

У податковому обліку згідно з Податковим кодексом витрати на ремонт основних засобів (залежно від їх використання) можна віднести 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) [5]. Таким чином, витрати на ремонт та поліпшення основних засобів акумулюються на різних рахунках бухгалтерського обліку та у складі різних вищеназваних витрат у податковому обліку для відстеження встановленого ліміту.

Висновки. Узагальнюючи вищевикладене, зауважимо, що у податковому обліку на відміну від бухгалтерського, витрати на ремонтні роботи поділяються на утримання основних засобів (технічне обслуговування), а також ремонти та поліпшення основних засобів (реконструкція, модернізація та інші види поліпшень). Зрештою у податкових цілях до однієї групи потрапляють як поліпшення, так і всі ремонти незалежно від їхнього виду.

1. Лист Держбуду України «Про віднесення ремонтно–будівельних робіт до капітального й поточного ремонтів» № 7/7–401 від 30.04.2003 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту № 102 від 30.03.98 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Наказ «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» № 561 від 30.09.2003 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. МСФЗ 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.kiev.ua>.
5. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 груд. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квіт. 2000 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.