

Студент 4 курсу  
факультету обліку і аудиту ХНЕУ ім. С. Кузнеця

## ОБЛІК ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

*Анотація. Висвітлено організацію і методику обліку витрат на ремонт основних засобів. Обґрунтовано необхідність відкриття субрахунку 237 "Ремонт основних засобів", на якому в аспекті аналітичних рахунків буде накопичуватися інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень.*

*Аннотация. Освещена организация и методика учета расходов на ремонт основных средств. Обоснована необходимость открытия субсчета 237 "Ремонт основных средств", на котором в разрезе аналитических счетов будет накапливаться информация, необходимая для принятия управленческих решений.*

*Annotation: The organization and methods of accounting for repairs of fixed assets have been described. The necessity of opening a subaccount 237 "Repair of fixed assets" which in the context of the analytical accounts will accumulate the information needed for making management decisions has been justified.*

*Ключові слова: ремонт основних засобів, покращення об'єкта основних засобів, капітальні інвестиції, витрати звітного періоду, капіталізація витрат на капітальний ремонт, податкові різниці.*

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 ефективності їх використання, що й 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.

Розгляду важливих аспектів організаційно-методологічного забезпечення обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів присвячено науковій праці багатьох авторів, а саме: Чумаченко М. Г., Павлової Г. Є., Чернецької О. В., Голова С. Ф. 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. [1, с. 10–13]

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

В економічній літературі особлива увага приділяється видам ремонтних робіт, які залежно 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.

Основні засоби є невід'ємною частиною майна будь-якого підприємства, без яких неможливе здійснення господарської діяльності. Тому для підтримки об'єктів основних засобів у робочому стані, а також досягнення оптимальних показників фінансово-господарської діяльності власникові потрібно виділяти кошти на поліпшення об'єктів основних засобів [2, с. 38–44].

Реконструкція – комплекс заходів щодо збільшення виробничих потужностей, підвищення продуктивності праці технічного рівня виробництва з метою збільшення випуску продукції, зниження її собівартості з якнайменшими затратами матеріальних і грошових ресурсів на одиницю введеної потужності.

Модернізація – вдосконалення конструкцій, що забезпечує підвищення продуктивності об'єкта, який модернізується, сприяє розширенню його технологічних можливостей до рівня сучасних технік і технологічних вимог, досягненню економії ресурсів, поліпшенню умов праці.

Ремонт основних засобів – часткове відновлення окремих об'єктів для підтримання їх у робочому стані. Ремонт може бути поточний, середній і капітальний, а також плановий і аварійний.

Таким чином, можна сказати, що модернізація стосується обладнання (машин, устаткування), реконструкція – підприємства загалом або його виробничих підрозділів (цехів, дільниць), а ремонтний процес – кожного окремого

Основним документом, що регламентує поводження з основними засобами у бухгалтерському обліку є П(С)БО № 7 "Основні засоби", а питання відображення витрат на поліпшення основних засобів присвяченні пункту 14 і 15 П(С)БО № 7. Вони умовно розділяють поліпшення об'єктів основних засобів на два типи:

що поліпшують об'єкти основних засобів і призводять до зростання майбутніх економічних вигод (модернізація, модифікація, добудування, дообладнання, реконструкція тощо);

що підтримують об'єкт у початковому робочому стані.

На суму перших збільшують первинну вартість основних засобів, другі – включають до складу витрат поточного періоду [4].

Відповідно до ПКУ платник податку має право віднести протягом звітного року до витрат, які пов'язані з поліпшенням об'єкта основних засобів, у сумі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення об'єктів основних засобів, що перевищує установлену законом 10 %-ву межу, потрібно вести аналогічно обліку витрат на придбання та будівництво об'єктів основних засобів. Відмінність полягає тільки в тому, що накопичені на рахунок 15 "Капітальні інвестиції" витрати, які становлять собівартість робіт із поліпшення об'єктів основних засобів списуються на збільшення первісної (балансової) вартості відповідних об'єктів основних засобів і на рахунок витрат звітного періоду [5, с. 12–16].

З метою правильного управління витратами, що виникають внаслідок поліпшення основних засобів, доцільно чітко розмежувати бухгалтерський і податковий облік. Досить часто фахівці для спрощення облікового процесу на підприємстві під час ведення бухгалтерського обліку використовують вимоги податкового законодавства, враховують 10 %-й ліміт включення ремонтних витрат до витрат підприємства. Такий підхід є хибним і призводить до додаткового витрачання грошових коштів. Чітке розмежування методик бухгалтерського та податкового обліку є досить складним питанням для фахівців. На практиці, як правило, всі намагаються об'єднати їх із метою спрощення відображення, навіть якщо при цьому збільшується податкове навантаження на підприємство [6].

Організація ремонтних робіт розпочинається із планування їх, що залежить від таких показників:

методу ремонту;

складу обладнання, що підлягає ремонту;

режиму роботи підприємства (одно і двозмінний, безперервний);

технічного оснащення ремонтних служб – наявності підйомно-транспортних механізмів та засобів малої механізації;

чисельного складу та кваліфікації слюсарів-ремонтників;

наявності резерву запасних деталей та вузлів тощо [2].

Правильна і раціональна організація бухгалтерського обліку витрат на поліпшення об'єктів основних засобів має велике значення для забезпечення об'єктивного відображення на бухгалтерських рахунках зазначених витрат і облікової вартості поліпшених основних засобів, а також для одержання необхідних даних для розкриття інформації про основні засоби в примітках до фінансової звітності підприємства.

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.

На думку автора, для цілей бухгалтерського обліку ключову роль відіграє якісна характеристика ремонтних робіт, а не назва заходу.

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 вигод, 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 [7].

Сума витрат, пов'язана з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (у тому числі 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.

Слід зауважити, 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 [8]. Класифікація ремонтних робіт наведена в таблиці.

Таблиця

#### 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" [9]	Поточний ремонт; капітальний ремонт
Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту [10]	Технічне обслуговування; поточний ремонт; капітальний ремонт
Наказ "Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів" [8]	Модифікація; модернізація; заміна окремих частин обладнання; впровадження ефективнішого технологічного процесу; добудова (недобудова); технічний огляд; технічне обслуговування; ремонт
МСФЗ 16 "Основні засоби" [6]	Модифікація програмного забезпечення та об'єктів основних засобів, що збільшує термін їх корисного використання; створення нового змінного елемента складного об'єкта основних засобів; упродовження

	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" [9]	Модернізація; модифікація; добудова; дообладнання; реконструкція; інші види поліпшення

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). 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" [1, с. 10–13].

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) [10]. Таким чином, витрати на ремонт та поліпшення основних засобів акумулюються на різних рахунках бухгалтерського обліку та у складі різних названих витрат у податковому обліку для відстеження встановленого ліміту.

Узагальнюючи викладене, слід зауважити, 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. Отже, порядок організації та ведення бухгалтерського обліку витрат на поліпшення основних засобів у розрізі рахунку 23 з застосуванням певних субрахунків для деталізації інформації, яка сприятиме правильному й раціональному застосуванню на підприємствах і організаціях нормативно-правових документів.

*Наук. керівн. Сахаров П. О.*

**Література:** 1. Гранов Р. Реконструкція, модернізація та ремонт основних засобів / Р. Гранов // Дебет – Кредит. – 2004. – № 17–18. – С. 10–13. 2. Кириченко В. Ремонт основних засобів: документальне оформлення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 2. – С. 38–44. 4. Ковальов Д. Основні засоби: ремонт, реконструкція, модернізація / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 50 – С. 24–26. 6. Мачулка О. Облік операцій з поліпшення основних засобів / О. Мачулка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 28–31. 5. Павлюк І. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 5. – С. 12–16. 9. Про віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального й поточного ремонтів : Лист Держбуду України № 7/7-401 від 30.04.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 10. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту № 102 від 30.03.98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 8. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ № 561 від 30.09.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 7. МСФЗ 16 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.kiev.ua>. 3. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.