

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, ЩО ЗБІЛЬШУЮТЬ МАЙБУТНІ ЕКОНОМІЧНІ ВИГОДИ

Захарчук М.А., асистент
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

В статті досліджувалось питання про особливості відображення в бухгалтерському та податковому обліку витрат на ремонт основних засобів, що збільшують майбутні економічні вигоди, враховуючи діюче законодавство та практичний досвід передових підприємств.

Постановка проблеми. Реформування системи обліку в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів обліку призвело до розробки і впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку. Однак, на сьогодні немає чіткої взаємодії між системою бухгалтерського обліку та оподаткуванням. Так, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» не має узгодженості щодо бухгалтерського та податкового обліку витрат на ремонт засобів праці, що, в свою чергу, ускладнює обліковий процес.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми взаємодії системи бухгалтерського і статистичного обліку та оподаткування й шляхи їх вирішення досліджують багато вчених-економістів, серед яких В.Г. Лінник, М.М. Коцупатрий, Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, М.Ф. Огійчук, В.М. Жук та ін. Проте, процедура бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів та його взаємозв'язок податковим недостатньо досліджена.

Метою статті є дослідження існуючих поглядів на відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт засобів праці та вивчення особливостей відображення витрат на поліпшення основних фондів в податковому законодавстві.

Викладення основного матеріалу. Велике значення для побудови бухгалтерського і податкового обліку має законодавче регламентування проведення і обліку ремонтів основних засобів.

На сьогоднішній день облік витрат на ремонт основних засобів регламентують: Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561; Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту; ДСТУ 2860-94 «Надійність техніки. Терміни та визначення».

Відповідно до п. 1.1. ДСТУ 2860-94 «Надійність техніки. Терміни та визначення», дія якого поширюється на технічні системи, програмні засоби, споруди, машини, апаратуру або їх окремі компоненти, ремонтом вважається комплекс операцій з відновлення справності або працездатності та поновлення ресурсу об'єкта або його складових.

Оскільки вимоги, щодо обліку витрат на ремонт основних засобів, що висуваються цими нормативними документами, містять суттєві відмінності, виникає необхідність окремого ведення на підприємстві бухгалтерського та податкового обліку.

Необхідно зазначити, що нормативними документами з бухгалтерського і податкового обліку ремонтів основних засобів не передбачається розмежування витрат на їх проведення на поточні і капітальні. В той же час, статистичне спостереження за формою 11 - ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)» передбачає подання інформації в розрізі видів ремонтів основних засобів. Крім того, власники та керівники підприємств повинні мати достовірну інформацію про кількість проведених ремонтів за групами основних засобів та видами ремонтів. Таким чином, ми вважаємо, що формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати за групами основних засобів та видами ремонтів є обов'язковим.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт основних засобів залежить від того, чи призведуть понесені витрати до збільшення економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта чи ні. Цей порядок регулюють п. п. 14 та 15 П(С)БО 7 «Основні засоби». Якщо очікується, що в результаті проведеного ремонту майбутні економічні вигоди, первісно очікувані від використання об'єкта, збільшаться на суму понесених витрат то і збільшується первісна вартість відремонтованого об'єкта основних засобів. При цьому, згідно з п. 25 П(С)БО 7 «Основні засоби» термін корисного використання (експлуатації) відремонтованого об'єкта підлягає перегляду. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат.

Порядок розмежування понесених підприємством витрат, що збільшує первісну вартість засобів праці, та витрати, що включаються до складу витрат періоду визначає п. 28 - 33 розділу 6 «Облік ремонту та поліпшення основних засобів» Методичних рекомендацій № 561. Зокрема, п. 29 надає керівнику підприємства з врахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості понесених витрат право рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт: чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізацію, реконструкцію, добудову) об'єкта основних засобів, що призведе у майбутньому до збільшення економічних вигід; чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання.

Необхідно зауважити, що згідно п. п. 30 та 32 Методичних рекомендацій № 561 витрати на проведення всіх видів ремонту визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони виникли. Проте, витрати на ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо вартість придбання активу містить зобов'язання, яке викликає необхідність здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, придатного для експлуатації. Також якщо внаслідок виконання ремонтних робіт зріс очікуваний термін корисного

використання об'єкта, кількості та (або) якості продукції (робіт, послуг), що виробляється цим об'єктом витрати на ремонт необхідно також віднести на збільшення первісної вартості основного засобу. В даному випадку ремонт основних засобів прирівнюється до іншого поліпшення основних засобів - модернізації, добудови, реконструкції.

Згідно п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» під об'єктом основних засобів розуміють закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів. В практиці зустрічаються випадки, коли заміна окремих важливих компонентів (частин) основних засобів може бути відображена як заміна об'єкта основних засобів, якщо термін корисного використання такої частини відрізняється від терміну корисного використання основних засобів, до яких належить цей компонент. Витрати на здійснення заміни такого компонента можуть відображатися в бухгалтерському обліку як капітальні інвестиції в придбання нового об'єкта основних засобів, замінений об'єкт при цьому списується.

Відображення витрат на ремонт в бухгалтерському обліку впливає на фінансові показники підприємства, що відображаються у фінансовій звітності. Капіталізація витрат на ремонт призводить до збільшення первісної вартості в Балансі підприємства (ф. 1 та 1-м), а витрати на ремонт будуть зменшувати фінансові витрати поступово, через суми нарахованої амортизації, протягом терміну корисного використання об'єкта. Якщо витрати на ремонт визнано в тому звітному періоді, коли вони були понесені, фінансові витрати підприємства будуть значно зменшені порівняно із варіантом, коли витрати капіталізуються.

Таким чином, для достовірного відображення фінансового стану підприємства, необхідно проводити додатковий аналіз понесених ремонтних витрат з метою виявлення можливості їх капіталізації.

Виходячи з вище викладеного, витрати на поліпшення об'єкта основних засобів, щодо якого було прийнято рішення про капіталізацію, в бухгалтерському обліку відображаються у складі капітальних інвестицій і накопичуються по дебету рахунка 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим віднесенням сум в дебет рахунку 10 «Основні засоби». Витрати, які здійснюються для підтримки об'єкта в робочому стані, й отримання первісно визначеної суми економічних вигод від його використання відображаються за

дебетом рахунку 23 «Виробництво» або рахунків класу 9 «Витрати діяльності» залежно від функціонального призначення засобу.

Податковий облік витрат на ремонт основних засобів регулюється Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств». Відповідно до п. 8.1.2. та 8.1.4 п. 8.1. ст. 8 даного Закону витрати на проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів підлягають амортизації. Проте, платники податку згідно п. 8.7.1. ст. 8 та п. 5.2.10 ст. 5 мають право протягом звітного періоду віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язаних з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, що в сумі не перевищує 10% сукупної балансової вартості віх груп основних фондів на початок такого звітного періоду. При цьому такі витрати розподіляють пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3, 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1. Витрати, що перевищують зазначену суму, розподіляються пропорційно сумі фактично понесених витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3, 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 та збільшують балансову вартість основних фондів відповідних груп або окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок розрахункового кварталу.

На підставі наказу керівника може здійснюватися виведення з експлуатації основних фондів з метою проведення ремонту. Слід зауважити, що згідно п. 8.7. ст. 8 Закону про оподаткування прибутку здійснення робіт, пов'язаних з поліпшенням основних фондів, без наявності наказу керівника не є свідченням виведення таких основних фондів з експлуатації. В тих випадках, якщо окремий об'єкт групи 1 виведено з експлуатації у зв'язку з його ремонтом чи іншим поліпшенням балансову вартість такого об'єкта прирівнюють до нуля та припиняють нарахування амортизації. Зворотнє введення відображається за сумою балансової вартості об'єкта, збільшеної на вартість понесених витрат на ремонт. Якщо виведено з експлуатації окремі основні фонди груп 2, 3, 4 зв'язку з ремонтом балансова вартість їх не змінюється.

Вказані норми Закону про податок на прибуток не містить обов'язкової вимоги про виведення з експлуатації об'єктів основних фондів при здійсненні будь-яких поліпшень таких об'єктів, оскільки не завжди ремонт, реконструкція або модернізація потребують такого виводу. Поряд з цим, правило податкового обліку витрат, пов'язаних з ремонтом обладнання, не залежать від факту виведення основних фондів з експлуатації.

Закон про оподаткування прибутку регламентує також включення витрат на оплату праці ремонтних працівників до складу валових витрат регулюють дві норми: витрати на оплату праці, як складову частину витрат на поліпшення основних фондів відносять до складу валових витрат в межах ліміту (п. 8.7.1) або включаються до складу валових витрат без обмежень (п. 5.6.1) та не беруть участі у розрахунку розподілу суми фактично понесених витрат на ремонт для розподілу між балансовою вартістю відповідних груп та подальшій амортизації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Особливістю бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів, що збільшують

майбутні економічні вигоди є те, що первісна вартість ремонтovanого об'єкта основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням (модернізацією, добудовою, дообладнанням тощо) об'єкта. В податковому обліку до витрат на поліпшення, що збільшують балансову вартість основних фондів відповідних груп або окремих об'єктів основних фондів групи 1 відносяться ті витрати, які перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів на початок звітного періоду.

Таким чином, в нормативно - правових актах, що регламентують бухгалтерський і податковий облік існує невідповідність. Це пов'язано з оподаткуванням прибутку підприємства і в період трансформації економіки України є обґрунтованим.

Література:

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.94 р. зі змінами і доповненнями;
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом МФУ від 27.04.2000р. № 92 зі змінами і доповненнями;
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом МФУ від 31.12.1999 № 318 зі змінами і доповненнями;
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561;
5. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затв. наказом МТУ від 30.03.1998 р. № 102 ;
6. ДСТУ 2860-94 «Надійність техніки. Терміни та визначення».
7. Золотухін О. Ремонт власних основних засобів // Вісник податкової служби України. - 2006. - № 19.