

УДК 658.27.004.67

Н.В. Потриваєва, д-р екон. наук, доцент
Миколаївський національний аграрний університет

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕМОНТУ І ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Постановка проблеми. На сьогоднішній день, в умовах ринкового середовища, значна увага приділяється ресурсному потенціалу кожного з суб'єктів господарювання, оскільки саме він визначає рівень їх розвитку у виробничо-реалізаційному просторі. Основні засоби є провідним ресурсом підприємств, ремонт та поліпшення яких потребують чіткого розуміння бухгалтерських норм та податкового законодавства. З введенням національних стандартів підприємства отримали нові можливості в формуванні облікової політики до основних засобів. Однак, поряд з цим, з'явилося чимало питань, які є недостатньо досліджені та мають дискусійний характер.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню окремих питань теорії і практики бухгалтерського та податкового обліку основних засобів приділяється значна увага в працях Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова,

Л.М. Кіндрацької, М.М. Коцупатрого, М.Ф. Огійчука, В.В. Сопко, Л.К. Сука, О.В. Чернецької та ін. Проте, існуючий вітчизняний досвід залишає у дискусійній площині і потребує подальшого вивчення проблеми облікового забезпечення ремонту та поліпшення основних засобів, як важливого чинника відтворювальних процесів підприємства будь-якої форми власності та господарювання. Усе це свідчить про актуальність теми, а відтак зумовило вибір напряму дослідження в науковому і практичному аспектах.

Формулювання цілей статі. Метою статті є визначення сутності ремонту і поліпшення основних засобів, їх облікового забезпечення відповідно до норм чинного бухгалтерського та податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу досліджень. Внаслідок фізичного та морального зносу основних засобів, а також для збільшення обсягів господарської діяльності підприємства проводять поточні й капітальні ремонти цих необоротних активів, їх модернізацію, модифікацію, добудову, реконструкцію та інші поліпшення. У бухгалтерському обліку заходи на поліпшення та ремонт основних засобів можуть відобразитися по-різному. Передусім враховується, чи призведуть вони до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів. Тобто якщо проводиться ремонт об'єкта основних засобів для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, то понесені на його здійснення витрати включаються до складу витрат та здійснюється поліпшення об'єкта основних засобів, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання цього об'єкта. У зв'язку з цим, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта [1].

Як економічна категорія, основні засоби є частиною постійного виробничого капіталу, який виступає у формі засобів праці і поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт.

Ліквідувати негативний вплив зношення основних засобів на продуктивність їх функціонування, на нашу думку, можливо за рахунок впровадження ефективного інституціонального механізму їх відтворення. Адже саме безперервне оновлення основних засобів у процесі виробництва прискорює вибуття застарілих засобів праці.

Досліджуючи процес відтворення основних засобів, нами було з'ясовано, що основні засоби є частиною засобів виробництва, яка в речовій формі відображена в засобах праці, зберігає протягом тривалого часу свою форму, переносить частинами свою вартість на вартість продукції та відшкодовується тільки після проведення декількох виробничих циклів. Слід зазначити, що до складу витрат на відтворення основних засобів включаються не лише витрати на ремонт, а й на інші заходи, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання.

Отже, виникає питання: чи призведуть поліпшення та ремонт до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів? Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [2] (далі – Рекомендації № 561) рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат. Заміна окремих важливих компонентів (частин) основних засобів (двигунів тощо) може відобразитися, зокрема, як заміна об'єкта основних засобів, якщо термін корисного використання такої частини відрізняється від терміну корисного використання основних засобів, до яких належить цей компонент. У даному випадку заміна такого компонента відображається капітальними інвестиціями у придбання нового об'єкта основних засобів і списанням заміненого.

Слід зазначити, що Рекомендаціями № 561 також встановлено, що витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигід, очікуваних від їх використання, визнаються капітальними інвестиціями за умови, що балансова вартість активу не перевищує суми його очікуваного відшкодування [2]. До того ж сумою очікуваного відшкодування вважається найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання основних засобів, включаючи його ліквідаційну вартість. Отже, Рекомендаціями № 561 передбачено в окремих випадках капітальні інвестиції відображати не лише при здійсненні заходів, спрямованих на збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання основних засобів, а й при проведенні заходів, наслідком яких є лише відновлення майбутніх економічних вигід, очікуваних від використання таких активів.

Поліпшення стану основних засобів безпосередньо пов'язане з певними витратами, які в бухгалтерському обліку спочатку акумулюються за дебетом субрахунків 151 «Капітальне будівництво», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» або 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». Після того як роботи з поліпшення завершено, витрати списують на дебет відповідних субрахунків до рахунків 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Відзначимо, що поліпшення основних засобів проходить через аналітичний облік з відображенням на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування», збільшення залишку на якому відбувається на суму нарахованої амортизації. Слід зазначити, що зменшення залишку на цьому рахунку відбувається у разі використання амортизації на капітальні інвестиції, зокрема за таким напрямом використання, як поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів.

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».

Ремонт основних засобів в умовах фінансової кризи є неодмінним чинником мобілізації коштів для підтримки матеріально-технічної бази підприємств у робочому та функціональному стані. Відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт основних засобів безпосередньо залежить від об'єкта витрат (табл. 1).

Дослідженням встановлено, що при відображенні в бухгалтерському обліку заходів на поліпшення та ремонт основних засобів може застосовуватися спеціальний підхід, що враховує норми податкового законодавства і для якого не є суттєвим те, чи призвели такі заходи до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів. Згідно з П(С)БО 7 [1] первісна вартість основних засобів може збільшуватися на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначених нормами податкового законодавства.

**1. Відображення ремонту основних засобів
у бухгалтерському обліку**

Об'єкт витрат	Відображення в бухгалтерському обліку
виробництво продукції, виконання робіт (послуг)	витрати включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у складі інших прямих витрат, відображаючи за дебетом рахунку 23 «Виробництво»
загальновиробнича діяльність	витрати включають до складу загальновиробничих витрат та обліковують за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»
загальногосподарська діяльність	витрати включають до складу адміністративних витрат та обліковують за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати»
реалізація (збут) продукції (товарів, робіт, послуг)	витрати включають до складу витрат на збут та обліковують за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут»
соціально-культурна діяльність	витрати включають до складу інших операційних витрат з відображенням їх на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»

Джерело: побудовано автором з використанням [3]

У податковому обліку згідно з Податковим кодексом України [4] витрати на ремонт основних засобів (залежно від їх використання) можна віднести до складу загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством та до складу витрат на збут. Відзначимо, 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-відсотковий ремонтний ліміт, відносяться на збільшення первісної вартості відремонтованого або поліпшеного об'єкта основних засобів та амортизуються у складі цієї вартості.

При відображенні ремонту та поліпшення основних засобів за нормами податкового законодавства потрібно звернути увагу на те, що досліджувані матеріальні активи мають відповідати таким критеріям:

- мати господарське призначення;

- їх вартість повинна перевищувати 2500 грн і поступово зменшуватись у зв'язку із фізичним або моральним зносом;
- очікуваний строк корисного використання (експлуатації) з дати введення в експлуатацію має становити понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [4].

Водночас не є основними засобами вартість землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів.

Вважаємо за доцільне деталізувати такий важливий аспект податкового обліку ремонту та поліпшення основних засобів, як відображення 10-відсоткового ремонтного ліміту. Слід зазначити, що визначивши станом на початок звітного податкового року 10-відсотковий ремонтний ліміт, платник податку відображає ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів таким чином:

- сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів у розмірі, що не перевищує 10-відсоткового ремонтного ліміту, відноситься платником податку до складу витрат;
- сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів у розмірі, що перевищує 10-відсотковий ремонтний ліміт, збільшує первісну вартість відремонтованих та поліпшених основних засобів [4].

У разі відсутності основних засобів у платника податку станом на початок звітного податкового року 10-відсотковий ремонтний ліміт має нульове значення. Відповідно якщо у такого платника податку після 1 січня цього року з'явилися основні засоби, які він протягом року ремонтуватиме та/або поліпшуватиме, то понесені на ці заходи витрати не включаються до складу витрат (вважаються понадлімітними), проте на їх суму збільшується первісна вартість об'єктів основних засобів, щодо яких проводилися ремонти та поліпшення. Слід зауважити, що платник податку має право вартість ремонту і поліпшення у повній сумі віднести на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюються ремонт і поліпшення, навіть якщо суму 10-відсоткового обмеження ще не вичерпано [4].

Водночас якщо у платника податку ремонтний ліміт вичерпано, наприклад, уже протягом I кварталу, то в наступних податкових періодах звітного податкового року платник зобов'язаний на суму витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів, збільшити первісну вартість основних засобів.

До особливостей відображення у податковому обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів вважаємо за потрібне віднести той факт, що невитрачений платником податку 10-відсотковий ремонтний ліміт не означає, що витрати на проведення ремонту певного об'єкта основних засобів відразу буде визнано у складі витрат того звітного податкового періоду, в якому такий ремонт завершено (табл. 2).

Відповідно до Податкового кодексу України витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та інших документів [4, 5].

2. Відображення витрат на ремонт та поліпшення основних засобів у податковому обліку

Об'єкт оподаткування	Умови відображення в податковому обліку
виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)	якщо витрати на ремонт об'єкта основних засобів можна безпосередньо віднести на конкретний об'єкт обліку та включити до складу інших прямих витрат
загальновиробничі витрати	якщо було здійснені поліпшення (ремонт) основних засобів загальновиробничого призначення
адміністративні витрати	якщо було здійснено поліпшення (ремонт) основних засобів загальногосподарського призначення
витрати на збут	якщо було здійснено поліпшення (ремонт) основних засобів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг

Джерело: побудовано автором з використанням [4]

Висновки. Проблема облікового забезпечення ремонту та поліпшення стану основних засобів полягає у невідповідності нормативно-правових актів, регламентуючих бухгалтерський та податковий облік. У податковому обліку на відміну від бухгалтерського, витрати на ремонтні роботи поділяються на утримання основних засобів (технічне обслуговування), а також ремонт та поліпшення основних засобів (реконструкція, модернізація та інші види поліпшення). Зрештою у

податкових цілях до однієї групи потрапляють як поліпшення, так і всі ремонти незалежно від їхнього виду.

Бібліографічний список: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. 2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. 4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 5. Про затвердження типових форм первинного обліку: наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nakMinstat_352.html. 6. Вісник Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]: офіційне видання Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua>. 7. Все про бухгалтерський облік [Електронний ресурс]: всеукраїнська професійна газета. – Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua>. 8. Дебет-кредит [Електронний ресурс]: український бухгалтерський портал. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua>.

Потриваєва Н.В. Учетное обеспечение ремонта и улучшения основных средств. В статье исследованы вопросы ремонта и улучшения основных средств. Особенное внимание уделено проблеме учетного обеспечения ремонта и улучшения основных средств предприятий в соответствии с нормами действующего бухгалтерского и налогового законодательства.

Potryvaieva N. Accounting provision of fixed assets' repair and improvement. The article investigates the issues of fixed assets' repair and improvement. The special attention is paid to the problem of accounting provision of enterprises' fixed assets' repair and improvement according to the applicable accounting and tax legislation.