

КАФКА

Софія Михайлівна  
Kafka@i.ua

УДК 657.421.1

ОБЛІК ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА ІНШЕ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ  
ЗАСОБІВCOST ACCOUNTING FOR THE REPAIR AND OTHER IMPROVEMENT OF  
THE FIXED ASSETS

к.е.н., доцент, завідувач  
кафедри обліку і аудиту,  
Івано-Франківський  
національний технічний  
університет нафти і газу

*Розглядаються питання теорії, організації та методики бухгалтерського обліку витрат на ремонт і модернізацію основних засобів, а саме: етапи розвитку бухгалтерського обліку витрат на ремонт та інше поліпшення основних засобів, визначення поняття «ремонт» в економічній літературі, класифікація видів ремонту, принципи бухгалтерського обліку відносно обліку операцій, пов'язаних з ремонтом та модернізацією основних засобів, порядок відображення витрат на ремонт та інше поліпшення основних засобів в бухгалтерському обліку.*

*Рассматриваются вопросы теории, организации и методики бухгалтерского учета затрат на ремонт и модернизацию основных средств, в частности: этапы развития бухгалтерского учета расходов на ремонт и прочее улучшение основных средств, определение понятия «ремонт» в экономической литературе, классификация видов ремонта, принципы бухгалтерского учета относительно учета операций, связанных с ремонтом и модернизацией основных средств, порядок отражения расходов на ремонт и прочее улучшение основных средств в бухгалтерском учете.*

*The questions of theory, organization and methods of accounting costs for the repair and modernization of the fixed assets, namely the stages of the development of the accounting cost of the repairs and other improvement of the fixed assets, the definition of "repair" in the economic literature, classification of the types of repair, accounting principles concerning the accounting transactions connected with the repair and modernization of the fixed assets, the order of the repair costs and other improvement of the fixed assets in accounting are considered.*

**Ключові слова:** основні засоби, ремонт, модернізація, поліпшення, витрати, бухгалтерський облік, робочий стан, знос, класифікація

**Ключевые слова:** основные средства, ремонт, модернизация, улучшение, расходы, бухгалтерский учет, рабочее состояние, износ, классификация

**Keywords:** fixed assets, repairs, upgrades, improvements, costs, accounting, working condition, depreciation, classification

## ВСТУП

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 поточний і капітальний ремонт, технічне обслуговування, модернізацію, реконструкцію й інші види поліпшень основних засобів. Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від достовірного бухгалтерського обліку витрат на поліпшення основних засобів і економічних вигід від їх здійснення, від правильного відображення таких витрат у бухгалтерському обліку й податкових розрахунках.

Питання теорії, організації та методики бухгалтерського обліку, аналізу і контролю витрат на ремонт і модернізацію основних засобів розглядали у своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені, серед яких: Білуха М.Т., Бондар М.І., Бородкін О.С., Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Верига Ю.А., Виговська Н.Г., Герасимович А.М., Голов С.Ф., Загородній А.Г., Задорожний З.-М.В., Кірейцев Г.Г., Кузьмінський А.М., Орлова В.К., Малюга Н.М., Мних Є.В., Пархоменко В.М., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Чижевська Л.В., Шевчук В.О., Давидсон С., Друрі К., Ентоні Р., Жданов А.І., Івашкевич В.Б., Каледін В.Є., Карпова Т.П., Маргуліс А.Ш., Соколов Я.В., Тішков І.Є., Хорнгрен Ч.Т. та ін.

Є низка не досліджених проблем, в частині в бухгалтерського обліку витрат на ремонт та

модернізацію основних засобів, які потребують уваги, більш ґрунтовного аналізу та вирішення. Необхідність розробки науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення теорії, організації та методики бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з ремонтом та модернізацією основних засобів з урахуванням напрацювань вітчизняної й світової практики обліку, обумовили актуальність дослідження: питання сутності ремонту та модернізації для цілей бухгалтерського обліку, класифікації витрат на ремонт основних засобів, яка відповідає обліковим потребам і враховує специфіку даних робіт, формування облікової політики щодо відображення операцій з ремонту та модернізації необоротних активів на підприємстві, особливості здійснення внутрішнього контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів.

**МЕТА РОБОТИ** полягає у визначенні змісту, економічної сутності та відображення в обліку витрат на ремонт, модернізацію та інше поліпшення основних засобів для цілей управління.

#### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти

України, національні стандарти бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти фінансової звітності.

При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення вимог національних та міжнародних стандартів обліку та законодавства.

#### РЕЗУЛЬТАТИ

У процесі використання основні засоби піддаються фізичному зносу, різниця в умовах їх експлуатації призводить до того, що окремі об'єкти основних засобів, їх складові елементи зношуються нерівномірно. Звідси виникає необхідність заміни або відновлення зношених конструктивних елементів засобів праці з метою відтворення їх споживних вартостей та підтримування у робочому стані до закінчення строку корисної експлуатації. Здійснюється все це за допомогою ремонтних робіт та інших дій, направлених на поліпшення об'єктів основних засобів. На сьогоднішній день в Україні залишається актуальною проблема зношеності основних засобів промислових підприємств, яка в цілому по Україні досягає близько 76 %, у зв'язку з чим кожне підприємство прагне відновлювати початкові можливості об'єктів основних засобів. Динаміка зносу основних засобів наведена на рис. 1.

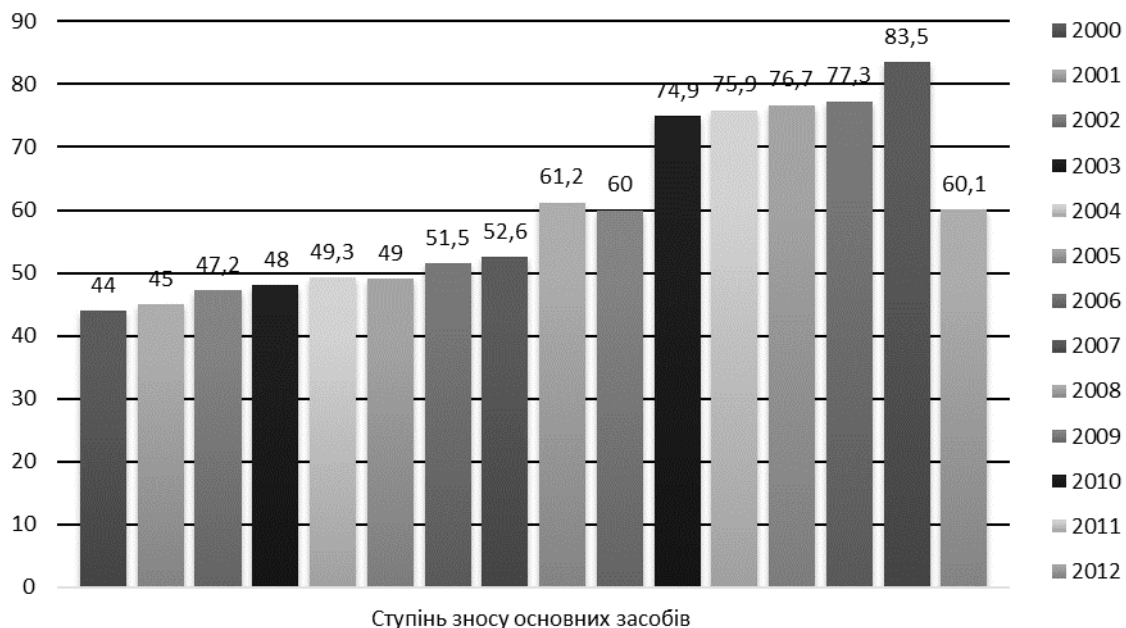


Рис. 1. Динаміка зносу основних засобів підприємств України за період 2000-2015 рр., % [1]

Таким чином, за даними Держаної служби статистики України (рис. 1) ступінь зношеності основних засобів у суб'єктів господарювання постійно зростає. При цьому, труднощі можуть виникати як в процесі здійснення ремонту об'єктів основних засобів, так і при відображенні таких витрат у системі бухгалтерського обліку. Очевидно, що така ситуація є однією з причин погіршення показників ефективного використання цих об'єктів. За таких умов, оновлення основних засобів, зокрема через проведення ремонтних робіт, є актуальним як на рівні

окремо взятого підприємства, так і на рівні держави в цілому.

Одним з найважливіших методичних питань ремонтного виробництва є визначення економічної суті ремонтів. Залежно від того, що розуміється під ремонтами, які їх види виділені у класифікації, буде залежить вирішення питань організації, планування, калькулювання, фінансування і обліку ремонтів і інших поліпшень основних засобів.

Досліджуючи питання ремонту основних засобів, зазначимо, що існують певні розбіжності між науковцями, що представляють різні точки зору на

ситуацію щодо визначення поняття ремонту. Це спричинене, на нашу думку, відмінностями у принципах дослідження науковцями об'єкту і акцентуванню їхньої уваги на тому чи іншому аспекті.

Термін «ремонт» має велику кількість різноманітних трактувань. Під ремонтом (від французького *remonter*) у кавалерії розумілася закупівля необхідних коней за вільною ціною, призначеними (ремонтними) офіцерами. У їх розпорядження видавалась визначена сума. Ремонтери були зобов'язані до визначеного строку привести у вказане місце певну визначену кількість коней, потрібної якості [3, с. 263]. Згодом цей термін

став означати «підтримання, відновлення, лагодження». Так, ремонт (від лат. *remonter* – лагодити), – приведення будь-якого предмету у придатний стан до використання [4, с. 150].

Німецьки вчені Шмаленбах Е. та Кальмес А. (1873-1955 рр.) вважали, що витрати на ремонт повинні відноситися на збільшення вартості майна, що ремонтується, чи зменшення його зносу на відміну від Шера І., Герстнера П., Шифера І., які вважали, що затрати на ремонт повинні включати тільки до складу поточних витрат.

Розглянемо трактування поняття «ремонт», яке наведено в економічній літературі (табл. 1).

Таблиця 1.

Визначення поняття «ремонт» в економічній літературі [4-11]

№ з/п	Автор	Визначення
1.	Антонов О.К. [5, с. 247]	<b>Ремонт</b> – це сукупність техніко-економічних заходів, пов'язаних із підтриманням і частковим або повним відновленням споживної вартості основних фондів (засобів виробництва) або предметів особистого споживання
2.	Азизян К.С. [4, с. 150]	<b>Ремонт</b> – це приведення будь-якого предмету у придатний стан до використання
3.	Бандурка О.М., Коробов М.Я., Орлов П.І. та Петрова К.Я. [6, с. 183]	<b>Ремонт</b> – це спосіб відтворення основних засобів (поряд із новим будівництвом, реконструкцією, введенням у дію нових об'єктів), який полягає в ліквідації ушкоджень, поломок, дефектів засобів праці і об'єктів соціального призначення
4.	Бутинець Ф.Ф. [7]	Під <b>ремонтом</b> основних засобів розуміють – часткове оновлення основних засобів для підтримання їх у робочому стані
5.	Бикова Г. [8, с. 18]	Ремонт – комплекс операцій з відновлення справності або працездатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх складників
6.	Даль В. [9, с. 92]	<b>Ремонт</b> – це поладження, виправлення, яких з року в рік потребує будинок чи який-небудь заклад; утримання, різні витрати на підтримання чого-небудь; сума, призначена для того; у кінноті – заготівля коней, поповнення ними полків у міру потреби
7.	Покропивний С.Ф. [10, с. 166]	<b>Ремонт</b> – це усунення тимчасового фізичного спрацювання конструктивних елементів у натуральній формі та забезпечення, таким чином, постійної дієздатності засобів праці впродовж усього періоду їх експлуатації
8.	Єфимов А.Н. [11, с. 865]	<b>Ремонт</b> – підтримання дієздатного стану обладнання, машин, апаратури, будівель, споруд промислових підприємств шляхом заміни або відновлення зношених чи пошкоджених у процесі експлуатації деталей, вузлів чи елементів конструкції

Таким чином, більш повно характеризує ремонт необоротних активів С. Покропивний. Суть ремонту, як вказує автор, зводиться до «усунення тимчасового фізичного спрацювання конструктивних елементів у натуральній формі та забезпечення, таким чином, постійної дієздатності засобів праці впродовж усього періоду їх експлуатації». Отже, частина визначення автора, що стосується «усунення тимчасового фізичного спрацювання конструктивних елементів у натуральній формі», на нашу думку, є правильною.

Проаналізувавши різні фахові джерела, було виявлено, що у розкритті питання щодо класифікації ремонтів основних засобів різними науковцями також є певні відмінності. Так, одна частина дослідників, в тому числі, Папінова О., Любас Л., Гулик З., Ціцька Н., Андреев В., Сопко В. у своїх працях розрізняють тільки поточний і капітальний ремонт.

Крамар І.С., Яковлев С.О., Азаренкова Г.М., Поддєрьогін А.М., Філімоненко О.С., крім поточного та капітального, виділяють ще й середній ремонт.

Плотницька С.І. [12] у своїй праці «Ремонт основних фондів» розглядала ремонти будівель (рис. 2) та їх комплексів та зазначила, що поточний ремонт можна поділити на поточний профілактичний ремонт (ППР), який запланований заздалегідь за часом виконання, обсягам і вартості, та поточний непередбачений ремонт (ПНР), який виявляється в процесі експлуатації й виконується, як правило, в терміновому порядку. Також, вона виділяє такий вид ремонту, як аварійний ремонт, який призначений для ліквідації наслідків раптових аварій, ушкоджень конструкцій й елементів, викликаних стихійними лихами, екстремальними умовами й ситуаціями.



Рис. 2. Класифікація видів ремонту за Плотницькою С.І. [12]

Вирізняється дана класифікація і наявністю охоронно-підтримуючого ремонту, який здійснюють, як правило, в старих будинках, які найближчий час не можуть бути знесені. Також автор поділяє капітальний ремонт на комплексний капітальний ремонт (ККР), який проходить в усій будівлі в цілому або в її окремих секціях, та при якому усувається фізичний і моральний знос, тобто передбачається одночасне відновлення зношених конструктивних елементів, інженерного обладнання та підвищення рівня благоустрою будівлі в цілому та вибіркового капітальний ремонт (ВКР), який має відношення до окремих конструктивних елементів будівлі або її інженерного обладнання, при якому усувається фізичний знос. При цьому здійснюють ремонт, заміну чи підсилення конструкцій та обладнання, несправність яких може погіршити стан сусідніх конструкцій і привести до їх руйнування. Плотницька С.І. вирізняє види ремонту за характером організації, а саме плановий і неплановий. Система планово-попереджувального ремонту будівель (ППР) – це комплекс взаємозв'язаних організаційних і технічних заходів з проведення поточного і капітального ремонтів житлових і громадських будівель з регламентованою послідовністю та періодичністю, які направлені на забезпечення, підтримку і покращення їх експлуатаційних показників протягом всього нормативного строку служби. Критерієм якості цих ремонтів є зниження розміру фізичного зносу, підвищення рівня благоустрою, скорочення паливно-енергетичних та інших ресурсів на утримання і експлуатацію.

Дослідження вчених охоплювали різні види ремонтів, основні з яких наведені в табл. 2.

Доцільно відмітити, що серед наведених вище вчених немає єдності у виділенні критерію поділу ремонту на поточний, середній і капітальний, як за метою його здійснення, так і за періодичністю. З таблиці видно, що найбільш типовою класифікацією є поділ ремонту на поточний та капітальний.

Зокрема, Покропівний С. [10, с. 111] вважає призначенням поточного ремонту «збереження засобів праці у придатному для продуктивного використання стані проведенням регулярних ремонтно-профілактичних операцій з метою усунення дрібних

неполадок і запобігання прогресуючому фізичному спрацюванню». А от метою капітального ремонту є «максимально можливе відновлення первісних техніко-експлуатаційних параметрів засобів праці». Періодичність капітального ремонту повинна складати, як вважає автор, один раз на кілька років, але в той же час не вказує, які саме роботи необхідно проводити під час поточних або капітальних ремонтів.

Такої ж думки щодо терміну дотримується Семенихін В. В. [24, с. 100], а також зауважує, що при капітальному ремонті відбувається заміна зношених частин та механізмів новими. Більш повним визначенням капітального ремонту слід вважати таке, що подає Русакова Е. А. [23, с. 69], так як вказують на необхідність повного розбирання об'єкта, що підлягає ремонту, а також не тільки заміну, а й відновлення конструктивних елементів засобів праці: «Капітальним ремонтом машин, обладнання, транспортних засобів вважається такий вид ремонту, при якому проводиться повне розбирання агрегату, заміна чи відновлення його деталей та вузлів». Аніщенко А. В. [13, с. 15] подає ще одну ознаку капітального ремонту: «Капітальний ремонт передбачає повну заміну всіх зношених та несправних конструкцій і деталей».

Необхідно вказати, що науковці, які виділяють у класифікації ремонтів середній ремонт, ставляться до даного поняття досить неоднозначно. Так, Юровський Б.С. [26, с. 106] виділяє середній ремонт як окремий вид із проведенням не частіше одного разу на рік, визначаючи такий зміст робіт: «Виконання важливих робіт, заміна значного числа деталей та вузлів, у тому числі основних». Такий підхід можна бачити і в працях Бандурки О.М. та Парашутіної Н.В.

Окремо слід виділити думки науковців, які не виділяли взагалі поточного або капітального ремонту. Так, німецький вчений Шмаленбах Є. вважав, що витрати на ремонт необхідно відносити до збільшення вартості майна, що ремонтується, або до зменшення його зносу. Таким чином, Шмаленбах Є. розглядав всі ремонти як капітальні.

Таблиця 2.

Класифікація ремонтів у працях науковців

[Джерело: власне розроблення]

Види ремонтів	Автори															Всього
	Аніщенко А.В. [13, с.15-16]	Бандурка О.М.[14, с.183-185]	Верещагін С.А.[15, с.268-269]	Каледін В.Є. [16, с.16-18]	Кальмес А. [17, с.99]	Карпова Т.П. [18, с.69]	Луговий В.А. [19, с.245]	Парашутіна Н.В.[20, с.193-194]	Пирогов К.М. [21]	Покропивний С.Ф.[10, с.109]	Пушкар М.С.[22, с.169-170]	Русакова Е.А. [23, с.68-70]	Семеніхін В.В.[24, с.99-100]	Шмаленбах Е. [25, с.62]	Юровський Б.С. [26, с.131]	
Малий				+		+										2
Поточний	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+		+	13
Середній	+	+	+	+		+		+	+			+	+		+	10
Капітальний	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	14
Підйомний	+															1
Відновлювальний										+						1
Плановий						+		+	+		+					4
Позаплановий						+		+	+		+					4
Ремонт власних необоротних активів							+						+			2
Ремонт орендованих необоротних активів							+						+			2
<b>Усього виділених ознак</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>53</b>

Вчений Бандурка О.М. [14, с.183-185] у своєму підручнику «Фінансова діяльність підприємства» дає визначення даним видам ремонту, які прив'язані до частоти їх виконання. Так, він відзначає, що поточний ремонт здійснюється, як правило, один раз на рік для підтримання в належному стані машин, устаткування, будівель і споруд. В ході ремонту замінюються лише швидкозношувані деталі машин та устаткування, ліквідуються незначні дефекти й неполадки. Поточний ремонт будинків виробничого та невиробничого призначення передбачає роботи по ліквідації невеликих ушкоджень, профілактичні заходи проти передчасного зносу. Середній ремонт він визначає, як ремонт устаткування періодичністю понад один рік, коли замінюються зношені базові, а також інші крупні вузли, конструкції без повного розбирання об'єкта, що ремонтується. А капітальний ремонт устаткування автор визначає як той, що здійснюється один раз на 2-3 роки, при цьому відбувається повне розбирання об'єкта й заміна всіх зношених деталей і вузлів. Капітальний ремонт будов і споруд передбачає заміну зношених конструкцій і деталей, що поліпшує експлуатаційні показники об'єкта.

Бикова Г. [27, с. 18] зазначає, що поточний ремонт – ремонт, який виконується для забезпечення або відновлення працездатності виробу і полягає у заміні та/або відновленні окремих частин, капітальний ремонт – ремонт, що виконується для відновлення

справності т повного відновлення ресурсного виробу із заміною або відновленням будь-яких частин, у т. ч. базових.

Згідно ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [28] бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні ґрунтується на принципах, що в основній частині дублюють принципи обліку за міжнародними стандартами. Ці принципи є важливою складовою методології бухгалтерського обліку та базою для розробки єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні. Вони взаємопов'язані та забезпечують виконання бухгалтерським обліком в мікроекономічному середовищі його функцій – інформаційних, контрольних і загальноекономічних. Саме на основі цих принципів ґрунтується і облік основних засобів підприємств. Разом з тим порівняння принципів обліку, що прийняті в національній системі обліку та за Міжнародними стандартами фінансової звітності, свідчить, що застосування міжнародних принципів обліку до вітчизняних вимог обліку основних засобів вимагає певної їх адаптації з урахуванням економічних умов господарювання, в яких діють вітчизняні підприємства. На рис. 3 адаптовано головні вимоги обліку основних засобів до основоположних принципів бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами.



Рис. 3. Характеристика принципів бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з ремонтом та модернізацією основних засобів [власне розроблення]

Проведений аналіз принципів та завдань обліку основних засобів дає привід говорити, що загальновизнані у міжнародній практиці принципи бухгалтерського обліку в цілому знайшли своє відображення у прийнятих в Україні національних стандартах бухгалтерського обліку.

Проте, практичне застосування задекларованих принципів обліку вимагає суттєвих доопрацювань та доповнень в напрямку пристосування до конкретних умов господарювання та облікової практики. Уточнення завдань та пристосування міжнародних принципів бухгалтерського обліку основних засобів забезпечить теоретичне підґрунтя розробки методичних рекомендацій щодо розробки системи бухгалтерського обліку основних засобів, базованої на міжнародних засадах.

Даючи характеристику основним підходам до обліку витрат на ремонт та інші поліпшення за

сучасних умов, доцільним стає дослідження еволюції розвитку бухгалтерського обліку цих витрат (табл. 3).

Підходи до обліку витрат на ремонт основних засобів не були однозначними і постійно змінювалися внаслідок змін, які відбувалися у правовому та економічному середовищі. Таким чином, зазначені підходи до обліку витрат на ремонт мали значний вплив на формування облікової інформації про основні засоби підприємства, його витрати, а в кінцевому результаті і на прибуток підприємства звітного періоду.

Порядок відображення в обліку витрат на ремонт та інше поліпшення основних засобів залежить від багатьох моментів, в тому числі від того, приводять роботи до збільшення майбутніх економічних вигід чи ні. На рис. 4 наведена схема обліку витрат на роботи, що не приводять до збільшення майбутніх економічних вигід.

Таблиця 3

Етапи розвитку бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів [2]

Період	Особливості обліку витрат на ремонт
1	2
до 1985 р.	витрати на капітальний ремонт підлягали капіталізації, таким чином вони збільшували вартість основних засобів
1985-1991 рр.	витрати на капітальний ремонт покривалися за рахунок амортизаційного фонду, який став джерелом для його проведення. Слід зауважити, що сума зносу основних засобів при цьому не зменшувалася

Продовження таблиці 3

1	2
1991-1992 рр.	витрати на закінчений капітальний ремонт списувались за рахунок коштів ремонтного фонду
1993-1994 рр.	витрати на капітальний ремонт основних засобів списувались на витрати виробництва (витрати обігу)
з 1 січня 1995 року до 1 липня 1997 року	витрати по закінченому капітальному ремонту основних засобів відносились на збільшення первісної вартості основних засобів
з липня 1997 року до 1 липня 2004 року	витрати по закінченому капітальному ремонту основних засобів відносяться до витрат на поліпшення основних засобів, обліковуються і списуються в залежності від використання ліміту (5 % сукупної балансової вартості основних засобів на початок року) на валові витрати підприємства або на первісну (балансову) вартість основних засобів
Липень 2004 р. – 2011 р.	платники податку мають право протягом звітного періоду віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів, що підлягають амортизації, у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів станом на початок такого звітного періоду
з 1 квітня 2011 р.	сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів необоротних активів, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені
З 1 січня 2015 р.	<p>згідно з п. 15 П(С)БО 7, витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта ОЗ 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. На противагу цього, відповідно до п. 14 П(С)БО 7, первісна вартість ОЗ збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від його використання. Отже, облік витрат на ремонт і поліпшення основних засобів для цілей оподаткування повністю відповідає даним бухгалтерського обліку. Єдина відмінність полягає у тому, що згідно ПКУ не виробничі основні засоби не амортизуються, відповідно вартість їх поліпшень не потрапить до амортизації, і буде сформована відповідна різниця (стосується лише платників, для яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за останній рік перевищує 20 млн. грн. (пп. 134.1.1 ПКУ).</p> <p>Обираючи відповідну позицію: чи є ремонт поліпшенням, підприємство виходить з того, як воно бажає використовувати об'єкт основних засобів у подальшому.</p> <p>Віднесення ремонтів до складу витрат потребує лише одного критерію – здійснення їх для підтримання об'єкта ОЗ в робочому стані. Ніяких узгоджень із балансовою вартістю об'єкта чи всіх ОЗ для цілей оподаткування податком на прибуток – з 01.01.2015 року не здійснюється.</p> <p>Якщо вирішено, що відповідний ремонт здійснено для підтримання об'єкта ОЗ в робочому стані, воно відображає вартість проведеного ремонту в складі витрат. Для цього використовується відповідний рахунок обліку, залежно від центру витрат. Тобто витрати на ремонт виробничих ОЗ мають обліковуватися за дебетом рахунків синтетичного обліку 23, 91. Так, згідно з п. 15.4 ПСБО 16, витрати на ремонт ОЗ загальновиробничого призначення належать до складу загальновиробничих витрат.</p>
	Щодо витрат на ремонт ОЗ виробничого призначення, що вони теоретично можуть відноситися і на рахунок 23 як прямі витрати, водночас це не завжди економічно доцільно. В багатьох випадках може бути доцільно визначати витрати на ремонт ОЗ як загальновиробничі витрати (рахунок 91), і в подальшому розподіляти їх на виробництво продукції (Дт 23 Кт 91). Якщо ж вартість ремонту, пов'язаного з підтриманням об'єкта ОЗ в робочому стані, є значною, і може суттєво вплинути на визначення виробничої собівартості продукції, підприємство може розцінювати такі витрати як наднормативні виробничі витрати, і відносити їх у період виникнення до складу собівартості реалізованої (саме реалізованої, а не виробленої) продукції на підставі п. 11 ПСБО 16. Це оформлюється проведенням Дт 90 Кт 91.

Продовження таблиці 3

1	2
	<p>Відповідно до пп. 18, 19 П(С)БО 16, витрати на ремонт ОЗ загальногосподарського призначення – це адміністративні витрати, а на ремонт ОЗ, пов'язаних зі збутом – витрати на збут (відповідно, це дебет рахунків 92, 93). За кредитом відповідних рахунків відображаються витрати запасних частин та матеріалів (рахунок 20, субрахунки 201, 207), нарахована зарплата працівникам ремонтних підрозділів (рахунки 66, 65), послуги сторонніх організацій (рахунки 63, 68).</p> <p>Якщо має місце поліпшення ОЗ, відповідні суми накопичуються за дебетом рахунку синтетичного обліку 15, та вводяться в експлуатацію проведенням Дт 10 Кт 15.</p> <p>Отже, виходячи з економічного змісту операції, необхідне попереднє накопичення витрат на рах. 15, і подальша передача їх на рах. 10 при поверненні в експлуатацію після ремонту.</p> <p>Поліпшення відображається в обліку збільшенням вартості конкретного об'єкта ОЗ, жодних окремих спеціальних об'єктів ОЗ (на зразок «ремонт будівлі», «капремонт двигуна») для обліку поліпшень не створюється.</p> <p>Щодо орендованих основних засобів, то відповідно до п. 146.1 Податкового кодексу України до складу вартості основних засобів, яка амортизувалася, включалася вартість ремонтів і поліпшень орендованих основних засобів.</p> <p>Облік поліпшень орендованого майна здійснюється згідно з п. 8 П(С)БО 14 «Оренда»: витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів на субрахунку синтетичного обліку 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Витрати ж на підтримання об'єкта в робочому стані, якщо згідно з договором оренди вони покладаються на орендаря, включаються до складу його витрат.</p>
3 1 січня 2017 р.	<p>Проведення ремонтів, які підтримують основний засіб в робочому стані і не призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, передбачає виконання робіт з виправлення або часткової заміни окремих деталей об'єктів ОЗ, для підтримання їх у робочому стані. Отже, витрати на нього не включають до вартості основного засобу (не капіталізують), а відносять на витрати періоду (Дт 91, 92, 93, 94 залежно від сфери використання). Він може здійснюватися як власними силами, так і підрядником. При підрядному способі проведення такого ремонту укладається договір із підрядником. При цьому розрахунки за виконані роботи проводяться на рахунках, що виписуються на підставі актів приймання виконаних робіт. Дт 92 Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» – на суму без ПДВ і Дт 641 «Розрахунки з бюджетом» Кт 685 – на суму ПДВ.</p> <p>При проведенні ремонтів, що призводять до збільшення вигод, які підприємство спочатку планувало отримати від використання ОЗ на підприємстві, провадиться заміна зношених конструкцій і деталей, їхнє оновлення (модернізація, дообладнання, модифікація, добудова, реконструкція). Тому їх вартість збільшує первісну вартість ОЗ (Дт 15) і в обліку відображається так:</p> <p>– Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» Кт 685 – відображено вартість ремонту без ПДВ;</p>
	<p>– Дт 641 Кт 685 – на суму ПДВ.</p> <p>При здійсненні ремонтів власними силами формуються проведення:</p> <p>– Дт 152 Кт 20, 22 ... – витрачено матеріали на ремонт;</p> <p>– Дт 152 Кт 661 – нараховано зарплату працівникам, зайнятим ремонтом;</p> <p>– Дт 152 Кт 65 – відображено нарахований єдиний соціальний внесок.</p> <p>3 1 січня 2017 р. не підлягають амортизації та проводитимуться за рахунок відповідних джерел фінансування активи, що не підлягають амортизації відповідно до П(С)БО або МСФЗ, а також витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих ОЗ.</p>



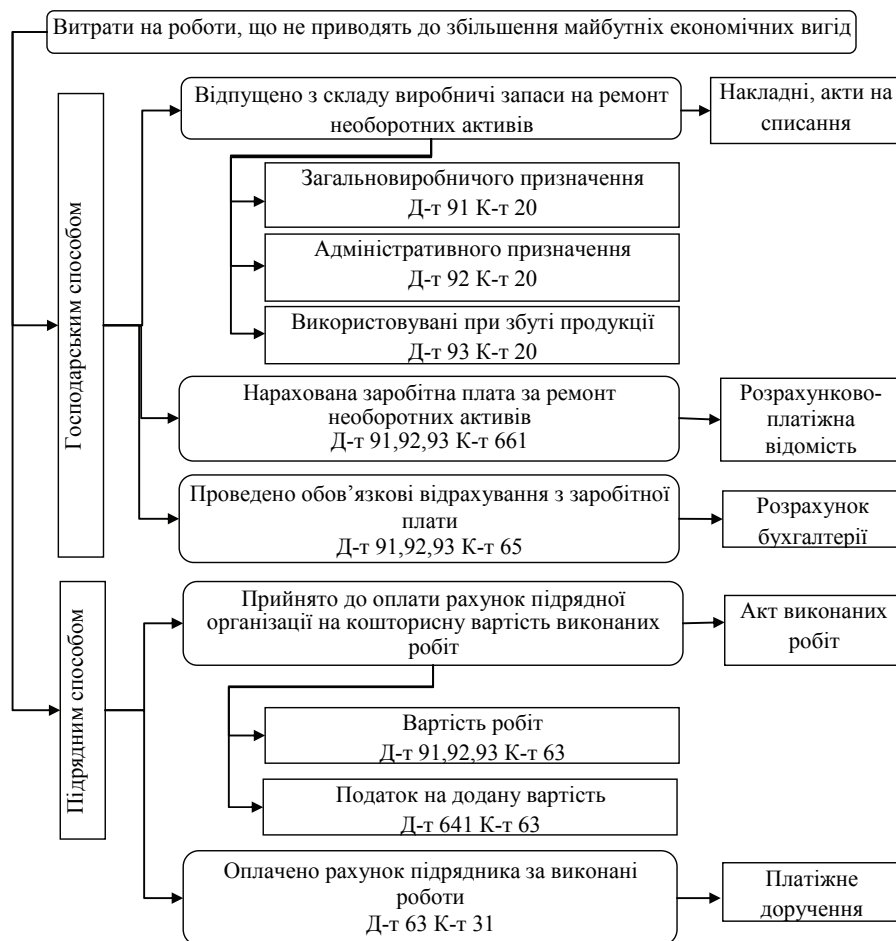


Рис. 4. Відображення витрат на ремонт в бухгалтерському обліку [власне розроблення]

Порядок обліку витрат на ремонтні роботи залежить від використовуваного на підприємстві підходу щодо їх проведення, котрий повинний бути закріплений в Наказі про облікову політику. Виокремимо наступні способи відображення витрат на ремонт основних засобів у бухгалтерському обліку:

- віднесення витрат на ремонт на поточні витрат. Їх сума незалежно від складності та об’єму ремонтних робіт відображається безпосередньо на рахунка обліку виробничих витрат чи витрат обігу, якщо організація у відповідності зі своєю обліковою політикою не створює резерву майбутніх витрат на ремонт необоротних активів (ремонтного фонду) і не відображає витрати по нерівномірно проведеному ремонту в складі витрат майбутніх періодів;

- віднесення витрат на ремонт на витрати майбутніх періодів. При здійсненні значних витрат на ремонт об’єктів необоротних активів в різні звітні періоди виробничі витрати відображаються на рахунках 39 «Витрати майбутніх періодів», з подальшим рівномірним списанням на рахунки обліку виробничих витрат чи витрат обігу протягом строку, визначеного обліковою політикою підприємства;

- віднесення витрат на зменшення резерву на ремонт необоротних активів (ремонтного фонду). Підприємство попередньо створює резерв майбутніх витрат на ремонт основних засобів з подальшим списанням витрат на ремонт за рахунок цього резерву

(ремонтного фонду). В робочому плані рахунків можна створити субрахунок, наприклад 475 «Ремонтний фонд», або аналітичний рахунок до субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», наприклад 474.1 «Резерв майбутніх витрат по ремонту».

Розглянемо більше детально кожен з цих видів відображення витрат на ремонт. Що стосується першого, то він є класичним підходом до відображення та списання витрат, понесених на ремонтні роботи. Зазначимо лише певні особливості його проведення. Якщо в штаті підприємства передбачена наявність спеціального ремонтного підрозділу, то всі витрати, що відносяться до проведеного ремонту необоротних активів (вартість використаних матеріалів, оплата праці робітників, які здійснюють ремонт, та інші витрати по ремонту, що здійснюється господарським способом), відображається на рахунку 232 «Допоміжні виробництва» з подальшим розподіленням на рахунках обліку витрат в залежності від того, в яких цілях використовується майно, що буде ремонтуватися.

Цей варіант доцільно застосовувати в тих випадках, коли обсяг ремонтних робіт незначний, оскільки пряме включення витрат на окремі види ремонту у складі витрат виробництва не призведе до різкого збільшення собівартості продукції (робіт, послуг). Однак, в періоди виконання крупних ремонтних робіт даний спосіб списання витрат на

ремонтні роботи може суттєво збільшити собівартість продукції в ці періоди у порівнянні з плановою. В таких випадках краще використовувати інші варіанти віднесення витрат на ремонт, що дозволяють в деякій мірі збалансувати собівартість продукції окремих календарних періодів.

Варіант обліку ремонтних робіт з використанням рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» застосовується при проведенні капітального чи «дорогого» поточного ремонту. Базою для використання цього рахунку для відображення витрат на ремонтні роботи є Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р., в якій зазначено, що рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» призначено для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах. Якщо витрати на проведення ремонту значні, то при одночасному списанні вони можуть перекрити прибуток звітного періоду, тобто викривити фінансовий результат.

Варто зазначити, що підприємство може ввести субрахунок до рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», наприклад 391 рахунок, на якому будуть накопичуватись лише витрати, понесені на ремонт та модернізацію об'єктів необоротних активів

Визначаючи у своїй обліковій політиці варіант віднесення витрат на капітальний ремонт у складі витрат майбутніх періодів, підприємство повинно також встановити і строк їх списання.

Розподіл витрат майбутніх періодів здійснюється пропорційно між усіма звітними періодами року (хоча за основу можна взяти й інший період, наприклад, час між проведенням двох капітальних ремонтів). Як правило, таким періодом є рік, враховуючи те, що підприємство на протязі кожного року здійснює подібний ремонт. Таким чином, витрати, що потраплять у собівартість кінцевої готової продукції будуть рівні у всіх місяцях і збалансуються витрати діяльності, які формують фінансовий результат і, таким чином, мінімізується можливість отримання нереального збитку у будь-якому зі звітних періодів року.

При списанні з рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» витрат на поточні витрати необхідно чітко визначити, на об'єкт якого призначення були спрямовані ремонтні роботи і віднести їх частину на відповідний рахунок витрат, який буде відповідати за своєю сутністю певному виду діяльності підприємства, на об'єкти якої були направлені роботи з поліпшення або підтримання у робочого стану засобів праці.

Податковим кодексом України (п.14. ст.14 ) [2] визначено поняття «модернізація», «реконструкція» та «технічне переозброєння», якими слід куруватися з метою оподаткування. Проте чіткого визначення поняття «ремонт» в Податковому кодексі немає. В нормативних документах з бухгалтерського обліку поняття «ремонт», «модернізація» та «реконструкція» об'єктів також не визначені (табл. 4).

Аналіз критеріїв табл. 4 підтверджує необхідність різного порядку обліку витрат на відновлення об'єктів основних засобів. Витрати на ремонт, в тому числі й капітальний, включають до складу витрат періоду, в якому вони були здійснені. Витрати на підтримання об'єкта в робочому стані та його відновлення способом експлуатаційного й технічного обслуговування та поточних і капітальних ремонтів не збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів, а їх облік ведеться згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [29], затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. Витрати на відновлювальні роботи, які призводять до збільшення економічних вигод від очікуваного використання об'єктів, обліковуються в складі капітальних вкладень з наступним віднесенням на збільшення первісної вартості основних засобів.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе в майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат (п. 29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. № 561 [30]).

Платники податку з малими річними доходами (до 20 млн грн.) відображають в обліку витрати на ремонтні основних засобів відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» [31]. Платники податку з великими доходами також керуються правилами бухгалтерського обліку за винятком фактично одного обмеження: не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення неvirобничих основних засобів (пп. 138.3.2 ПКУ [2]).

Доцільним є відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт з погляду не лише на його вид (поточний чи капітальний), а й на розмір вартості цього ремонту. Така вартісна межа повинна закріплюватися у Положенні про облікову політику підприємства. Адже, навіть усунення незначних пошкоджень шляхом заміни деталей може вплинути на фінансовий результат періоду, у якому воно здійснювалося. Тому кожному підприємству необхідно, з огляду на свій фінансово-господарський стан і особливості діяльності, встановити межу істотності розміру витрат на ремонт. Якщо собівартість ремонтних робіт буде менше встановленого критерію, то всю суму можна відразу віднести на витрати діяльності; якщо ж більше – то розподілити рівними частинами між суміжними періодами.

Таблиця 4.

**Критерії класифікації основних видів робіт з відновлення основних засобів\*** [запропоновано автором]

Критерій	Реконструкція	Модернізація	Технічне переозброєння	Добудова, дообладнання	Ремонт
1. Мета проведених робіт	Удосконалення виробництва, збільшення виробничих потужностей, покращення якості продукції	Зміна технологічного призначення основних засобів, надання їм нових якостей	Покращення техніко-економічних показників основних засобів на основі використання передової техніки та технології	Розширення окремих будівель і споруд, технічне переобладнання інших об'єктів	Підтримання основних засобів у робочому, справному стані і працездатності
2. Характер проведених робіт	Зміна техніко-економічних показників основних засобів, покращення початкових показників функціонування основних засобів, покращення якості інженерно-технічного забезпечення, зміна технології				Техніко-економічні показники основних засобів не змінюються, частково відшкодовується знос
3. Зміст проведених робіт	Заміна зношених конструкцій і деталей на більш стійкі та економічні конструкції	Заміна деталей і конструкцій основних засобів, що змінює їх функціональні властивості	Механізація, автоматизація виробництва, заміна морально застарілого та фізично зношеного обладнання на нове, більш продуктивне	Розширення наявних площ, виробничих потужностей, збільшення вигод від використання	Відновлення зношених конструкцій об'єктів основних засобів, виправлення та часткова заміна окремих деталей об'єктів основних засобів
4. Порядок визнання витрат	Витрати включаються до первісної вартості об'єктів основних засобів та відшкодовуються шляхом нарахування амортизації.				Витрати визнаються у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені

**ВИСНОВКИ**

1. Існуючі підходи до обліку витрат на ремонт основних засобів не є однозначними і постійно змінюються внаслідок процесів, які відбувалися у правовому та економічному середовищі України. Це має значний вплив на формування облікової інформації про основні засоби суб'єкта господарювання, його витрати, а в кінцевому результаті і на прибуток підприємства звітного періоду.

2. Рахуємо за доцільно відображати в бухгалтерському обліку витрати на ремонт, керуючись не від виду ремонту – поточного чи капітального, а від його вартості. Адже, навіть усунення незначних пошкоджень шляхом заміни деталей може вплинути на фінансовий результат періоду, у якому воно здійснювалося, що спотворює інформацію про результати діяльності підприємства. Забезпечення на покриття витрат з капітального ремонту слід створювати на спеціальному субрахунку «Забезпечення на покриття витрат з капітального ремонту» до рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» шляхом щомісячних відрахувань.

**Список використаних джерел**

1. За даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс] // Режим доступу: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)

2. Податковий кодекс України: станом на 01.04.2017 р. №2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755%E0-17>.

3. Южакова С.Н. Большая энциклопедия: Словарь общедоступных сведений по всем сферам знания Пуль по Саль / С.Н. Южакова. – СПб.: Библиографический институт (МЕИЕР) в Лейпциге и Вене, книгоиздательское общество “Просвещение”, 1904. – 794 с.

4. Азизян К.С. Бухгалтерский словарь / К.С. Азизян. – [2-е изд., доп.] – М: Финансы и статистика, 1996. – 208 с.

5. Антонов О.К. Українська радянська енциклопедія / О.К. Антонов / Головна редакція УРЕ, 1983. – 572 с.

6. Бандурка О.М. Фінансова діяльність підприємства [підручник] / М.Я. Коробов, П.І. Орлов, 1998. – 312 с.

7. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002 – 592 с.

8. Бикова Г. Автомобілі: технічне обслуговування чи ремонт? / Г. Бикова. – Дебет-Кредит. – 2013. – № 39. – с. 63.

9. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка / В. Даль – Т. 4 Р-У. – М.: Русский язык, 1980. – 683 с.
10. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства / С.Ф. Покропивний // Підручник Издательство: КНЕУ, – 1999. – 224 с.
11. Ефимов А.Н. Экономическая энциклопедия. Промышленность и строительство / А.Н. Ефимов. – Т. 2 – М.: Советская энциклопедия Н-СЕБ, 1964. – 963 с.
12. Плотницька С.І. Ремонт основних фондів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lection.com.ua/managment/remosfd/klasifikat-siya-remontiv-i-periodichnist-yih-provedennya>
13. Анищенко А.В. Основные средства: расходы на ремонт / Анищенко А.В. –Налогинфо–2005 г. – 156 стр
14. Бандурка О.М., Тищенко М. Податкове право. Навчальний посібник Банківська енциклопедія / За ред. А.М. Мороза. – Київ, 1993. – 328 с.
15. Верещагін С.А. Основні засоби: бухгалтерський та податковий облік./ С.А. Верещагін, С.Б. Сазонта – М.: Інформцентр ХХІ століття, 2005. 288 с.
16. Каледін В.С. Облік у бюджетних установах: навч. посібник – 2004 – 318 с.
17. Кальмес А. Фабричная бухгалтерия (ретроспективное издание) / А. Кальмес – М.: МАКИЗ, 2006 г.
18. Карпова Т.П. Управленческий учет, 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-Дана, 2004. – 351 с.
19. Луговой В.А. Облік основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових інвестицій / В.А. Луговой – М.: АТ “Інкосаудіт”, 1995. – 153 с.
20. Парашутина Н.В. Бухгалтерский учёт на промышленных предприятиях / Н.В. Парашутина, С.И. Селезнева – 4-е изд., перераб. – М.: Статистика, 1974. – 416 с.
21. Пирогов К.М., Темнова Н.К., Гуськова И.В. Основы организации бизнеса [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.twirpx.com/file/154801/>
22. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник / М.С. Пушкар. – 2003. – 213 с.
23. Русакова Е.А. (консультант Институт апрофессиональных бухгалтеров). Об учете основных средств [Текст] / Е.А. Русакова // Налоговый вестник. – 2004. – № 12. – С. 105-110.
24. Семенихин В.В. “Налог на прибыль организаций” / В.В. Семенихин “ГроссМедиа”: РОСБУХ, 2009 г.
25. Шмаленбах Э. Амортизация / Э. Шмаленбах // Финансы и бизнес. – 2010. – № 3. – 271 с.
26. Юровский Б.С. Основные средства: налоговый и бухгалтерский учет: Справ.-метод. пособие. / Юровский Б.С. – Х., 2009. – 290 с.
27. Бикова Г. Автомобілі: технічне обслуговування чи ремонт? / Г. Бикова. – Дебет-Кредит. – 2013. – № 39. – с. 63.
28. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-ХІV [Електронний ресурс]: «Законодавство України» / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
29. П(С)БО 16 «Витрати»: затв. Наказом Мінфін України № 92 від 31.12. 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
30. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. № 561. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subjektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-z-bo-osnovnih-zasobiv/>
31. П(С)БО 7 «Основні засоби»: затв. Наказом Мінфін України № 92 від 27.04. 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>