

УДК: 657.421

Столяр Л. Г.

к.е.н., старший викладач

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

E-mail: stluda@rambler.ru

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОТОЧНОГО ТА КАПІТАЛЬНОГО РЕМОНТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

В публікації досліджено стан матеріально-технічної бази підприємства. Визначено ступінь її оновлення шляхом здійснення ремонтів основних засобів підприємства. Проведено аналіз наукових праць та публікацій щодо обліку ремонтів. У статті розкривається сутність поняття ремонт та поліпшення основних засобів. Розглянуто види ремонтів - поточний ремонт, середній та капітальний. Наведена характеристика кожного виду ремонтів. Визначено способи проведення ремонту та поліпшення об'єктів основних засобів на промислових підприємствах. Проведено дослідження законодавчо-нормативної бази з обліку основних засобів, щодо визначення поняття ремонт, поліпшення основних засобів. Проведено паралель між податковим законодавством та нормативними актами бухгалтерського обліку основних засобів та ремонтів відповідно. Окреслено ступінь збільшення економічної вигоди при проведенні ремонту основних засобів. Визначено рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображається облік ремонтів та поліпшення в залежності від збільшення економічних вигод від використання оновлених основних засобів в майбутньому. Ключові слова: ремонт, поліпшення, основні засоби, витрати, економічні вигоди.

Постановка проблеми. На сьогодні однією з головних проблем економіки України є подолання спаду виробництва на вітчизняних підприємствах та підтримання нормального відтворювального процесу на усіх його ланках. Основним завданням підприємств є підвищення ролі матеріально-технічної бази підприємства в умовах гострої нестачі інвестиційних ресурсів. Найважливішою складовою матеріально-технічної бази є основні засоби. Їх відсутність унеможливує функціонування та ведення поточної господарської діяльності підприємства. Дослідження діяльності промислових підприємств України показало, що основні засоби підприємств зношені майже на 60-75%. Оновлювати основні засоби, придбавати нові досить складно в

кризових умовах сучасної економіки. У зв'язку з цим підприємства прагнуть відновлювати можливості об'єктів основних засобів шляхом здійснення ремонтів. Підприємства самостійно планують витрати на всі види ремонтів, виходячи з технічного стану основних засобів та забезпеченості фінансовими ресурсами. Ремонти здійснюються як підрядним, так і господарським способом, але єдиної методики відображення їх в обліку немає. Слід зауважити, що в законодавчо-нормативній базі бухгалтерського обліку недостатньо розкрито поняття «ремонт основних засобів» та методологію обліку ремонтів. Крім того, існують відмінності в бухгалтерському та управлінському обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Окремим питанням методики та організації обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів приділялась увага в працях: Бабича В., Сагової С., Гарасима П., Хомина П., Головачко В., Задорожнього О., Захарчука М., Кузьоми В., Самбурської Н., Федорова О., Сука Л. та інших вітчизняних та зарубіжних науковців. Але, незважаючи на це, залишається багато спірних питань, щодо відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів, поліпшення та підтримання в робочому стані. Відсутній точний розподіл ремонтів основних засобів стосовно витрат операційної діяльності та капітальних інвестицій. Недостатнє дослідження даних питань, актуальність та необхідність вирішення облікового забезпечення управління матеріально-технічною базою підприємства визначило вибір теми дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою роботи є визначення сутності ремонтів основних засобів, класифікації їх в залежності від способів проведення, видів та впливу на майбутні економічні вигоди.

Виклад основного матеріалу. Основні засоби постійно та тривалий час приймають участь в процесі виробництва, забезпеченні процесу виробництва та управлінні підприємством. Виникають такі ситуації на підприємстві, що основні засоби псуються або не відповідають сучасним технічним і технологічним вимогам, незручні в користуванні, неекономічні. Власник, керівники, управлінський персонал приходять до висновку, що такі основні засоби необхідно ремонтувати. Постає питання: яким чином модернізувати, здійснити реконструкцію чи докорінно перебудувати. Всі ці витрати повинні бути відображені в обліку, при цьому необхідно з'ясувати, яким чином вони вплинуть на первісну вартість основних засобів, чи на витрати звітного періоду.

В законодавчо-нормативній базі облік основних засобів регламентує П(С)БО 7 «Основні засоби», Податковий кодекс України та Методичні рекомендації № 561.

Проте слід зважити, що жодний з перелічених актів не дає визначення ремонтів основних засобів. В даних нормативних документах зустрічається визначення «підтримання в робочому стані», «модернізація», «поліпшення». Глумачення поняття «ремонт» знаходимо в положенні «Про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту» № 102 від 30.03.1998р. Відповідно до норм положення: ремонт - комплекс операцій щодо відновлення справності або роботоздатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх складових частин [10]. Окремі автори дають визначення ремонтів, як комплексу робіт, спрямованих на підтримання об'єктів основних засобів у працездатному стані чи відновлення їх первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів та ін., усунення вад, налагодження тощо) [4, с.33]. Крім того, вони визначають, що необхідно розрізняти поняття «ремонт» та «поліпшення».

Поняття «поліпшення» вперше з'явилося в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», але, як термін, не було визначено. Однак, поліпшення основних фондів ідентифікували, як поточний і капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види робіт [11]. Наразі в Податковому Кодексі не визначається даний термін в зв'язку з тим, що за 2015 рік податок на прибуток обчислюється за новими правилами - за даними бухгалтерського обліку з врахуванням податкових різниць.

Ремонти основних засобів класифікуються за видами ремонтів та способами проведення. В свою чергу класифікація ремонтів широко розглянута в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) № 47. Система ремонтів виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів класифікується за певними ознаками:

- а) за видами ремонти поділяються на: поточні; середні; капітальні;
- б) за засобом здійснення ремонти поділяються на: ремонти, що виконуються господарським способом; ремонти, що виконуються підрядним способом; ремонти, що виконуються змішаним способом [7].

Таблиця 1

Види ремонтів основних засобів [7]

Вид ремонту 1	Характеристика 2
Поточний ремонт	<p>виконується для забезпечення або відновлення працездатності виробу і полягає у виконанні дрібних робіт з виправлення і часткової заміни окремих деталей устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів. Поточний ремонт основних засобів виконується за необхідності (за результатами діагностування технічного стану об'єкта або за наявності несправностей).</p> <p>До поточного ремонту транспортних засобів відносяться роботи, пов'язані з одночасною заміною не більше двох базових агрегатів (крім кузова і рами). При цьому будь-який ремонт агрегатів відноситься до поточного ремонту транспортних засобів.</p> <p>Поточні ремонти основних засобів здійснюються з незначними проміжками часу, до одного року, і дають можливість постійно підтримувати їх в робочому стані.</p>
Середній ремонт	здійснюється для виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів з періодичністю понад один рік і пов'язані із значними витратами на їх проведення.
Капітальний ремонт	<p>- це ремонт, що виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу і полягає у виконанні робіт, пов'язаних із заміною або ремонтом найважливіших і відповідальних його частин або основних конструкцій.</p> <p>Для обладнання капітальним ремонтом вважається ремонт, при якому проводиться повне розбирання агрегату, заміна або відновлення зношених деталей, вузлів, ремонт базових і інших деталей і вузлів, збирання, регулювання і випробування агрегату. Вказані види робіт повинні проводитись з урахуванням можливостей покращання технічних параметрів обладнання та його модернізації.</p> <p>До капітального ремонту відносяться роботи, пов'язані із заміною кузова для автобусів і автомобілів, рами для вантажних автомобілів або одночасною заміною не менше трьох базових агрегатів.</p>

Названі класифікаційні ознаки впливають на організацію обліку витрат на здійснення ремонтів основних засобів. В Методичних рекомендаціях № 47 визначено, що витрати на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до витрат періоду, в якому такі витрати понесені. А відповідно витрати на ремонт, що здійснюються з метою збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта, збільшують первинну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта. Отже, незалежно, який вид ремонтів здійснений, їх необхідно класифікувати на ті, що

призводять до збільшення майбутніх економічних вигод та ті, що підтримують первинно визнані економічні вигоди. Тобто, капітальний ремонт основних засобів та поточний можуть бути одночасно витратами звітного періоду, або збільшувати первісну вартість об'єкта основних засобів.

Розподіл ремонтів, в залежності від впливу їх на економічні вигоди, не можуть виконати бухгалтера. Вони визначають тільки вартість робіт, їх кількість та аналітичні дані на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення господарської операції. В Методичних рекомендаціях № 561, зокрема, п. 29 визначено, що керівнику підприємства з врахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості понесених витрат надається 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 вигод; чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання [6]. На практиці ці питання вирішують технічні працівники, зокрема інженери-механіки, інженери-кошторисники або головні інженери підприємств. Вони в первинних документах визначають тип ремонтів, а бухгалтер вже відображає на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Узагальнимо розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів відповідно до вимог П(С)БО 7 та Методичних рекомендацій № 561 (табл. 2).

Таблиця 2

Відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів [6, 9]

Вид ремонтів	Економічні вигоди	Вид витрат	Рахунки бухгалтерського обліку
Поточний ремонт Середній ремонт Капітальний ремонт	Призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта	Витрати, що пов'язані з поліпшенням акумулюються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а по закінченню всіх робіт списуватися з кредиту рахунку 15 у дебет рахунку 10 «Основні засоби» відповідно до кожного об'єкту
	Призводять до одержання первісно	Включаються до складу витрат	Ремонт виробничого обладнання – дебет рахунку 23

	визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання об'єкта основних засобів	звітний періоду, в залежності від використання об'єкта основних засобів	«Виробництво»; ремонт основних засобів загальнопромислового призначення – дебет рахунку 91; адміністративного призначення – дебет 92 та основних засобів збуту – дебет 93
--	---	---	---

Кожне підприємство повинно самостійно здійснювати класифікацію ремонтів основних засобів та розробити чітку систему їх ідентифікації. Це пов'язано з тим, що неможливо визначити загальні характеристики ремонтних робіт для всіх промислових підприємств, чи окремої галузі.

Висновки. Отже, вид ремонтів та відображення їх в обліку напряму залежить від економічних вигод для підприємства. Неможливо визначити, чи капітальний ремонт об'єкта призведе до капіталізації витрат та збільшення первісної вартості основного засобу, чи підтримання в робочому стані та збільшенні витрат звітний періоду. Крім того, велика кількість нормативних актів та методичних рекомендації з податкового та фінансового обліку основних засобів приводить до плутани в обліку ремонтів. А тому, необхідно вдосконалювати систему обліку витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів, яка б дозволяла приймати ефективні управлінські рішення та попереджувати нерациональні витрати.

Список використаної літератури

1. Бабич В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий і податковий аспекти // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №8. – С. 10–13.
2. Головачко В. М. Методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів / В. М. Головачко // Науковий вісник Мукачівського державного університету, Серія Економіка. – 2014. – № 2(2). – С. 95–98.
3. Захарчук М. А. Особливості бухгалтерського та податкового обліку витрат на ремонт основних засобів, що збільшують майбутні економічні вигоди [Електронний ресурс] / М. А. Захарчук – Режим доступу до ресурсу: <http://repository.vsau.org/getfile/1758.pdf>.
4. Крупка Я. Д. Фінансовий облік / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожній, Н. Я. Микитюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 418 с. – (3-тє вид. доп. і перероб.).
5. Кузьома В.В. Методичні аспекти обліку ремонту і поліпшення основних засобів [Електронний ресурс] / Кузьома В.В. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4472>.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів

- [Електронний ресурс] // Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. № 561 – Режим доступу до ресурсу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/>.
7. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) [Електронний ресурс] // Наказ Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47 – Режим доступу до ресурсу: <http://www.pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=421>.
8. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755й-17..>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] // Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
10. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту [Електронний ресурс] // Наказ Мінтрансу України від 30.03.98р. № 102 – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98>
11. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс] // Верховна Рада – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр/page7?text>.

References

1. Babych, V. (2012). Vytraty na remont ta polipshennia osnovnykh zasobiv: oblikovyi i podatkovyj aspekty [The cost of repair and improvement of fixed assets, accounting and tax aspects]. *Bukhghalterkyi oblik i audyt – Record-keeping and audit*, 8, 10-13 [in Ukrainian].
2. Gholovachko, V. M. (2014). Metodyka obliku vytrat na remont i polipshennia osnovnykh zasobiv [The method of cost accounting for the repair and improvement of fixed assets]. *Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu, Serija Ekonomika – Scientific announcer of the Mukachevo state university, Series Economy*, 95–98 [in Ukrainian].
3. Zakharchuk, M. A. (2012). Osoblyvosti bukhghalterskoho ta podatkovogo obliku vytrat na remont osnovnykh zasobiv, shcho zbilshuiut maibutni ekonomichni vyhody [Features of accounting and tax expenditures for repair of fixed assets that increase the future economic benefits]. *repository.vsau.org*. Retrieved from

<http://repository.vsau.org/getfile/1758.pdf>. (accessed 10 June 2016) [in Ukrainian].

4. Krupka, Ja. D., Zadorozhyi Z. V., & Mykytiuk N. Ya. (2014). *Finansovyj oblik [Financial Accounting]*. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].

5. Kuzoma, V. V. (2015). *Metodychni aspekty obliku remontu i polipshennia osnovnykh zasobiv [Methodical aspects of accounting repair and improvement of fixed assets]*. *Efektivna ekonomika - Effective Economy* Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4472>. (accessed 5 June 2016) [in Ukrainian].

6. *Metodychni rekomendatsii z bukhhaltenskoho obliku osnovnykh zasobiv. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.09.03 r. № 561 [Methodical recommendations from the record-keeping of the fixed assets. Order of Ministry of finance of Ukraine from 30.09.03 № 561]*. www.minfin.gov.ua. Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish> [in Ukrainian].

7. *Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh). Nakaz Derzhavnogo komitetu promyslovoi polityky Ukrainy vid 02.02.2001 r. № 47. [Methodical recommendations are from forming of unit (works, services) cost. Order of the State committee of industrial politics of Ukraine from 02.02.2001 № 47]*. www.pro-u4ot.info. Retrieved from <http://www.pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=421> [in Ukrainian].

8. *Podatkovi kodeks Ukrainy. Verkhovna Rada Ukrainy. [Internal revenue code of Ukraine. Verkhovna Rada of Ukraine]*. zakon1.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755j-17>. [in Ukrainian].

9. *Polozhennja (standart) bukhhaltenskoho obliku 7 «Osnovni zasoby». Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 92 vid 27.04.2000 r. [Position (standard) of record-keeping 7 the "Fixed assets". Order of Ministry of finance of Ukraine № 92 from 27.04.2000]*. zakon5.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> [in Ukrainian].

10. *Polozhennia pro tekhnichne obsluhovuvannia i remont dorozhnikh transportnykh zasobiv avtomobilnoho transportu. Nakaz Mintransu Ukrainy vid 30.03.98 r. № 102 [Position is about technical service and repair of travelling transport vehicles of motor transport. An order of Ministry of transport of Ukraine is from 30.03.98p. № 102]* zakon3.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98>. [in Ukrainian].

11. *Pro opodatkovannia prybutku pidpryemstv: Zakon Ukrainy vid 28.12.1994 №.*

334/94-VR [About taxation of profit of enterprises: Law of Ukraine from a 28.12.1994 № 334/94-ВР. Verkhovna Rada] zakon3.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-vr/page7?text> [in Ukrainian].

СТОЛЯР Л.Г. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ТЕКУЩЕГО И КАПИТАЛЬНОГО РЕМОНТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В публикации исследовано состояние материально-технической базы предприятия. Определена степень ее обновления путем осуществления ремонтов основных средств предприятия. Проведен анализ научных трудов и публикаций относительно учета ремонтов. В статье раскрывается сущность понятия ремонт и улучшение основных средств. Рассмотрены виды ремонтов - текущий ремонт, средний и капитальный. Приведена характеристика каждого из вида ремонтов. Определены способы проведения ремонта и улучшения объектов основных средств на промышленных предприятиях. Проведено исследование законодательно-нормативной базы учета основных средств, относительно определения понятия ремонт, улучшение основных средств. Проведена параллель между налоговым законодательством и нормативными актами бухгалтерского учета основных средств и ремонтов соответственно. Очерчена степень увеличения экономической выгоды при проведении ремонта основных средств. Определены счета бухгалтерского учета, на которых отображается учет ремонтов и улучшение в зависимости от увеличения экономических выгод от использования обновленных основных средств в будущем.

Ключевые слова: ремонт, улучшение, основные средства, расходы, экономические выгоды.

STOLYAR L. FEATURES OF ACCOUNT OF CURRENT AND CAPITAL REPAIRS OF THE FIXED ASSETS

The state of material and technical base of enterprise is investigational in a publication. The degree of her updating is certain by realization of repairs of the fixed assets of enterprise. The analysis of scientific works and publications is conducted in relation to the account of repairs. In the article essence of concept opens up repair and improvement of the fixed assets. The types of repairs - permanent repair middle and capital are considered. The brought description over of every type of repairs. The methods of realization of repair and improvement of objects of the fixed assets are certain on industrial enterprises. A study of

legislatively-normative base is undertaken from the account of the fixed assets, in relation to determination of concept there is repair, improvement of the fixed assets. A parallel is conducted between a tax law and normative acts of record-keeping of the fixed assets and repairs. The degree of increase of economic value is outlined during realization of repair of the fixed assets. The accounts of record-keeping are certain on that the account of repairs and improvement are represented depending on the increase of economic values from the use of the renewed fixed assets in the future.

Keywords: repair, improvement, fixed assets, costs, economic benefits.

Стаття надійшла до редакції 20.06.2016 р.

Авторська довідка

	Українською мовою	Англійською мовою
ПІБ/ Last name, first name	Столяр Людмила Георгіївна	Stolyar L.
Науковий ступінь/ Scientific degree	Кандидат економічних наук	Candidate of economic sciences
Вчене звання/ Scientific rank	-	-
Посада/ Position	Старший викладач	Senior lecturer
Установа/ Establishment	Чернівецький торгово- економічний інститут КНТЕУ	Chernivtsi Trade and Economics Institute of KNTEU