

Кундеус О. М. Витрати на поліпшення та ремонт основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку / О. М. Кундеус // Галицький економічний вісник. – 2005. – №3. – С. 112-116.

УДК 06.35.31

Олександр КУНДЕУС

ВИТРАТИ НА ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ.

***Резюме.** Досліджено проблеми відображення витрат на поліпшення та ремонт основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку.*

***The resume.** Problems of reflection of charges on improvement and repair of the basic means in the accounting and tax account are investigated.*

***Ключові слова:** основні засоби, витрати, ремонт, поліпшення, бухгалтерський облік, податковий облік.*

Згідно з п. 4 Н(С)БО 7 **основні засоби** – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” дає своє визначення терміну “основні засоби”. У пп. 8.2.1. цього закону під терміном “основні фонди” слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Як бачимо, суттєвих відмінностей між цими двома визначеннями немає. Хоча, як на нашу думку, П(С)БО 7 “Основні засоби” дає ширше визначення терміну основних засобів, а саме: можливості передавання їх в оренду, використання для здійснення соціально-культурних функцій та не містить вартісного обмеження.

Методологічні засади бухгалтерського обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів встановлені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 зі змінами та доповненнями, внесеними до нього згідно з наказами Міністерства фінансів України від 30.11.2000 р. № 304 і від 25.11.2002 р. №989, а також Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку №291. Податковий облік витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів регламентується Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Однак у чинних нормативних документах ці питання відображенні не повною мірою.

Мета цієї статті полягає в тому, щоб на основі застосування положень чинних нормативних документів з бухгалтерського обліку основних засобів викласти сучасну методологію бухгалтерського та податкового обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів і надати рекомендації з її раціонального практичного застосування.

Бухгалтерський облік. Згідно з П(С)БО 7 п.14 “Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення об'єктів основних засобів Інструкцією № 291 не регламентується, з метою раціональної організації синтетичного й аналітичного обліку названих витрат доцільно всі витрати, пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів, відносити на рахунок 15 “Капітальні інвестиції”. Для цього до даного рахунку необхідно відкрити додатковий субрахунок 156 “Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів”.

Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів виробничого призначення відображаються в обліку бухгалтерськими записами:

на суму витрат при виконанні робіт з поліпшення основних засобів

підрядним способом:

Д-т 15 “Капітальні інвестиції”

К-т 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

на суму витрат при виконанні робіт з поліпшення основних засобів господарським способом:

Д-т 15 “Капітальні інвестиції”

К-т 20 “Виробничі запаси”,

К-т 66 “Розрахунки з оплати праці”

К-т 65 “Розрахунки за страхуванням” та ін.

Після завершення модернізації, добудови, дообладнання, реконструкції об’єкта витрати на його поліпшення списують з рахунка 15 “Капітальні інвестиції” в загальній сумі витрат бухгалтерським проведенням: Д-т 10 “Основні засоби” К-т 15 “Капітальні інвестиції”.

Наступним об’єктом обліку, на якому ми хочемо зупинитися, є облік витрат на ремонт (капітальний, поточний) основних засобів. Так, згідно з п. 15 П(С)БО 7 “Основні засоби”: “Витрати, які здійснюються для підтримання об’єкта в робочому стані, що приводе до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта, включають в склад витрат”.

Отже, на суму витрат на проведення ремонту основних засобів вартість основних засобів не збільшується, а дана сума списується на витрати звітного періоду.

Податковий облік. Відповідно до чинного Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” пп. 8.7.1 ст. 8 платник податку має право протягом звітного року віднести до валових витрат виграти, пов’язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, у тому числі витрати на поліпшення орендованих основних фондів, у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду. Витрати, що перевищують зазначену величину, розподіляються пропорційно сумі фактично понесених платником

податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2-4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 і збільшують балансову вартість основних фондів відповідних груп чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок розрахункового кварталу.

Отже, за податковими законами поліпшення, крім модернізації, реконструкції включає в себе всі види ремонтів основних засобів, витрати на проведення яких підприємство має право в межах 10% ліміту віднести на валові витрати, а витрати понад ліміт повинні збільшувати балансову вартість основних засобів.

Наступним моментом, на якому слід зупинитися, є питання необхідності виведення з експлуатації основних засобів на час їх поліпшення.

У новій редакції пп. 8.7.1 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” встановлено, що виведення з експлуатації об'єкта будь-якої групи здійснюють на підставі наказу керівника підприємства, а якщо їх примусово відчужують або конфісковують, то – згідно з законом. Але прочитавши наступний абзац цього пункту, дійдемо висновку, що сам факт проведення робіт, пов'язаних із поліпшенням основних фондів, не свідчить про виведення таких фондів із експлуатації, якщо немає наказу по підприємству. Остання теза надзвичайно важлива для обліку першої групи основних фондів, адже згідно з пп. 8.4.5 Закону про оподаткування прибутку підприємств при виведенні з експлуатації окремого об'єкта першої групи основних фондів або передаванні його до складу невиробничих фондів за рішенням платника податків балансову вартість такого об'єкта з метою амортизації прирівнюють до нуля. При цьому амортизаційні відрахування не нараховуються. Те ж відбувається й при відчуженні за рішенням суду.

Для другої, третьої та четвертої груп основних фондів пп. 8.4.6 передбачає, що балансова вартість змінюється тільки при продажу. Однак наказ про виведення об'єкта з експлуатації оформляють у звичайному порядку. Зворотне введення таких основних фондів в експлуатацію після проведення ремонту, реконструкції й модернізації збільшує баланс групи тільки на суму витрат,

пов'язаних з цими роботами.

На наступному етапі перед нами постає два завдання:

1. Визначити суму 10 % ліміту, яку підприємство може віднести на валові витрати.

2. Розподілити понадлімітну суму витрат на поліпшення основних фондів між групами й об'єктами основних фондів.

Згідно з вищенаведеною редакцією пп. 8.7.1 суму ліміту визначити дуже просто. Для цього необхідно взяти 10 відсотків від загальної балансової вартості основних виробничих фондів на початок року. Це й буде потрібний нам ліміт.

Але, звернувшись до Закону України від 25. 03. 2005 р. № 2505 – IV “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік “та деяких інших законодавчих актів”, маємо дещо іншу картину. Так, розділ про податок на прибуток вищевказаного закону в частині ремонту основних фондів передбачає наступний розрахунок ремонтного ліміту:

– окремо для кожного об'єкта групи 1 – 10 відсотків балансової вартості такого об'єкта на початок звітного періоду;

– окремо для груп 2-4 основних фондів як 10 відсотків сукупної балансової вартості цих груп на початок звітного періоду.

Для підприємств такі зміни є негативними, тому що це призводить до зменшення розрахункового ліміту в результаті того, що під час розрахунку не береться вартість 1 групи основних фондів, за якою ліміт встановлюється окремо під час проведення ремонту. Хочеться вірити, що ці зміни тимчасові й діятимуть лише протягом 2005 року.

Наступним завданням є розподіл понадлімітних витрат між групами та об'єктами основних фондів. По першій групі все зрозуміло. Всі витрати збирають на рахунку 15 “Капітальні вкладення” і після закінчення ремонту чи реконструкції певного об'єкта в межах 10 % ліміту відносять на валові витрати, а витрати понад ліміт збільшують балансову вартість відремонтованого об'єкта з подальшою їх амортизацією .

Переходимо до розподілу понадлімітних витрат по 2 - 4 групах основних фондів. Перед тим ще раз звернемося до трактування цього розподілу Законом про прибуток, зокрема пп. 8.7.1, у якому читаємо: “Витрати, що перевищують зазначену величину, розподіляються пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2-4 чи окремих об’єктів основних фондів групи 1 та збільшують балансову вартість основних фондів відповідних груп чи окремих об’єктів основних фондів групи 1 станом на початок “розрахункового кварталу”. Для того, щоб цей розподіл був добре зрозумілим наведемо практичний матеріал.

У ВАТ “Бережанський склозавод” у третьому кварталі 2005 року витрати понад встановлений ліміт склали: по другій групі 24560 гривень; по третій – 34670; по четвертій – 6540. Усього витрати по всіх групах склали 65770 гривень. Розподіливши їх пропорційно сумі фактично понесених витрат, ми відповідно отримаємо ті самі суми понадлімітних витрат які були понесені по кожній групі. Звідси висновок: що дає цей розподіл?

Не секрет, що на багатьох підприємствах намагаються максимально наблизити бухгалтерський облік до податкового. Про це свідчить той факт, що для нарахування амортизації більшість підприємств застосовують норми із Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”. Щодо питання обліку витрат на поліпшення основних засобів ми можемо запропонувати наступне:

- витрати на поліпшення основних засобів у межах 10% ліміту в бухгалтерському обліку списувати на ремонт основних засобів із подальшим списанням їх на витрати звітного періоду, а в податковому – на валові витрати;
- на суму витрат понад встановлений ліміт збільшувати вартість основних засобів як в бухгалтерському, так і податковому обліку, в результаті чого балансова вартість згідно з даними бухгалтерського буде дорівнювати даним податкового обліку.

Правильна та раціональна організація бухгалтерського та податкового обліку витрат на поліпшення основних засобів має велике значення для забезпечення об’єктивного відображення на бухгалтерських рахунках за-

значених витрат і облікової вартості поліпшених основних засобів, а також для отримання необхідних даних для розкриття інформації про основні засоби в примітках до фінансової звітності та в декларації про податок на прибуток підприємства.

Використана література

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” зі змінами, внесеними Законом України від 1.07.04 р. № 1957 – IV // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – №85. – 48 с.

2. Закон України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” від 23.12.2004 р. № 2285 – IV // Бухгалтерський тиждень. – 2005. – № 15. – 48 с.