

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РЕМОНТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В НЕДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ УКРАЇНИ

*Розглянуто організацію бухгалтерського обліку витрат на ремонт як власних, так і орендованих основних засобів у недержавних навчальних закладах з урахуванням діючої законодавчо-нормативної бази, відображенні її недоліки. Розкрито відображення в обліку передачі проведених ремонтів орендодавцям. Наведені пропозиції зміни у синтетичному обліку витрат на ремонт основних засобів*

Ефективність використання основних засобів, якісні параметри їх експлуатації пов'язані з їх своєчасним ремонтом, поліпшенням експлуатаційних характеристик, якісним утриманням, що передбачає відповідні витрати.

Методичну основну обліку витрат з ремонту основних засобів визначають міжнародні і вітчизняні регламенти та правила, насамперед Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) і Положення стандартів бухгалтерського обліку (ПСБО) та законодавча і інструктивна база з обліку витрат:

- ПСБО 7 “Основні засоби”;
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів”;
- Інструкцією із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- ПСБО 16 “Витрати”;
- інші нормативні документи.

Проте у цих документах відсутнє чітке визначення змісту робіт, пов'язаних із досягненням якісних параметрів експлуатації основних засобів, фігурують різні варіації словосполучення “витрати на ремонт і устаткування основних засобів”, “витрати на утримання машин і обладнання”.

Тому мета цієї статті полягає в тому, щоб на основі застосування чинних нормативних документів розкрити діючу методологію бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів та надати рекомендації з раціонального їх практичного застосування.

Розмежування витрат пов'язаних з підтриманням об'єктів основних засобів у робочому стані, а витрат, пов'язаних з їх поліпшенням і ремонтом є важливим для забезпечення правильного відображення в бухгалтерському обліку.

Непорозуміння цього і породжує питання, пов'язані з ремонтом і його призначенням.

Для розкриття терміну “ремонт” ми звернулись до економічних словників. Так ремонт (від латинського *remonte* – лагодити) – полагодження будь-якого предмету, доведення його до придатного для використання стану.<sup>1</sup>

В переклад з французької ремонт – це комплекс операцій по відновленню справного чи робочого стану і ресурсу виробів чи їх складових частин.<sup>2</sup>

Аналіз вітчизняної і зарубіжної літератури з питань змістової характеристики ремонтів основних засобів показує, що ремонт зберігає свій зміст, якщо він спрямований на відновлення або підтримання працездатності обладнання без будь-якого технічного удосконалення. Якщо ж у результаті проведених ремонтних робіт відбувається поліпшення технічних характеристик і параметрів об'єкта, то це класифікується як модернізація, а якщо відбулася видозмінні об'єкта і поява нових функцій – то це модернізація, а відновлення первісних

<sup>1</sup> Ларин Л.И. Бухгалтерський словар. – Москва. „Финансы и статистика” – 1996. – с.150

<sup>2</sup> Азрилиян А.Н. Краткий экономический словарь. – Москва. Институт новой экономики. – 2002. – с. 749.

властивостей об'єкта – реконструкція. Роботи з добудови або дообладнання сприяють, як правило збільшенню економічних вигод, модернізація та модифікація обов'язково повинні супроводитись збільшенням майбутніх економічних вигод.

В національних стандартах також відсутній розподіл витрат на капітальний та поточний ремонт, що є з економічної точки зору не виправданим.

Для встановлення відмінності між капітальним та поточним ремонтом на нашу думку необхідно застосовувати дві ознаки:

- періодичність їх проведення ;
- вартість робіт.

Вартісну ознаку ремонтів підприємства могли б встановлювати самостійно в Наказі про облікову політику підприємства, так як і для вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

При періодичності менше одного року, та вартісної ознаки ремонтних робіт, передбаченої в Наказі про облікову політику підприємства, визнавати витратами на проведення поточного ремонту; при періодичності більше одного року та перевищенні суми, яка встановлена Наказом – на проведення капітального ремонту.

В затверджених на сьогоднішній день ПСБО не розкривається поняття економічної вигоди. Згідно п.53 Концептуальної основи майбутня економічна вигода – це потенціал, який може сприяти надходженню на підприємство, безпосередньо або опосередковано, грошових коштів або їх еквівалентів.<sup>3</sup>

З введенням в дію Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів прийняття рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, чи спрямовані вони на підвищення техніко – економічних можливостей, які призведуть до збільшення економічних вигод, “чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для

використання стані та одержання початково визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, приймається керівником підприємства...”<sup>4</sup>

Основні засоби закладів освіти приймають опосередковано участь в наданні освітніх послуг, тому визначення “економічних вигід” дуже часто ставить керівника в занадто складне становище.

Витрати пов'язанні з поліпшенням основних засобів не завжди виникають в одному місяці. Ремонт об'єкту може бути розпочато в кінці року або кварталу, а закінчено на початку наступного року чи наступного кварталу. Поліпшення об'єкта вимагає витрат часу не один місяць. Але вже після завершення всіх відповідних робіт керівник зможе прийняти рішення і відповідні фахівці зможуть надати висновок чи призвели проведені поліпшення до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, чи ні.

В момент виникнення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта неможливо визначити на якому рахунку бухгалтерського обліку їх відображати. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів передбачено, що “підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшення основних засобів, є збільшення в *результаті даних витрат...*” що підтверджую вище наведене.

Для забезпечення раціональної організації аналітичного та синтетичного обліку витрат, які пов'язанні з ремонтом об'єктів основних засобів, доцільно всі наведені витрати обліковувати на рахунку 15 “ Капітальні інвестиції”.

Згідно з Методичними рекомендаціями № 561 вартість робіт, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів, слід включати до капітальних інвестицій.

Виникає питання на якому ж субрахунку 15 рахунку обліковувати витрати, які

<sup>3</sup> Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / пер. з англ.; за ред. С.Ф. Голова. – К., 2000. – с. 57

<sup>4</sup> Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30.09.03р. №561

пов'язані з поліпшенням основних засобів. Так, звертаючись до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 ми й там не знайдемо відповіді на поставлене питання, так як в ній передбачено “за дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо)”<sup>5</sup>.

Для вирішення цієї проблеми доречно було б ввести зміни до Плану рахунків та Інструкції № 291 у вигляді збільшення переліку операцій, які б відображались за дебетом та кредитом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” та введення додаткового субрахунку 156 “Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів”. В результаті вище наведеного за дебетом рахунку 15 можна буде відображати збільшення не тільки зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних активів а й витрати пов'язанні з поліпшення матеріальних активів, за кредитом до переліченого переліку операцій доповнити списання витрат на поліпшення основних засобів, в результаті яких відбудеться збільшення економічних вигід на рахунок 10 “Основні засоби” з використання відповідного субрахунку, та списання проведених робіт на витрати підприємства,

якщо вони не привели до збільшення майбутніх економічних вигід. Наведені пропозиції полегшать проведення податкових розрахунків для 10% ліміту ремонтних робіт. Загальний підрахунок дебетового обороту та знаходження відповідно 10% із загальної суми дебетового обороту, наростаючим підсумком з початку року, не допустять в жодному разі помилки при проведенні розрахунків для заповнення податкової звітності.

Виконані роботи підрядною організацією з ремонту основних засобів оформляються Актом приймання – здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (ф. №ОЗ-2), на підставі якого понесені підприємством витрати на ремонт відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та робляться відповідні записи в інвентарних картках із зазначенням дати та вартості ремонту.

З внесенням змін до Плану рахунків та Інструкції № 291 витрати, пов'язанні з поліпшення об'єктів основних засобів в бухгалтерському обліку будуть відображатись в наступному порядку, який наведено в таблиці 1.

Якщо підприємство для обліку витрат застосовує рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, то витрати на поліпшення основних засобів, які не призвели до збільшення майбутніх економічних вигід буде відображено за дебетом рахунку 84 “Інші операційні витрати” з кредиту рахунку 156 “Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів”.

Таблиця 1. Облік витрат на поліпшення об'єктів основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	Кредит
1	Використанні матеріали для здійснення ремонтів	156	201
2	Нараховано заробітну плату ремонтним працівникам	156	661
3	Проведенні нарахування до соціальних фондів	156	65
4	Нараховано амортизація основних засобів ремонтної дільниці	156	131
5	Інші витрати на проведення ремонту	156	685
6	Зарахування проведених витрат до збільшення первісної вартості основних засобів після завершення ремонтних робіт, які збільшили економічні вигоди	10	156
7	Зарахування проведених ремонтних робіт основних засобів, які не призвели до збільшення економічних вигід	23,91,92,94	156

<sup>5</sup> Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.99 №291

Для забезпечення діяльності недостатньої кількістю основних засобів приватні навчальні заклади використовують оренду.

Згідно з п. 6 ПСБО 14 “Оренда” затрати орендаря на поліпшення об’єкта фінансової оренди, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об’єкта фінансової

оренди. Поліпшення об’єкта операційної оренди, згідно з п. 8 ПСБО 14, відображаються як капітальні інвестиції у створенні інших необоротних активів на рахунку 117 “Інші необоротні матеріальні активи”.<sup>6</sup>

Відображення в обліку ремонту об’єкта оперативної оренди підрядним способом наведено в таблиці 2.

Таблиця 2. Відображення в обліку ремонту об’єкта оперативної оренди підрядним способом

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Зараховано орендоване приміщення на забалансовий рахунок (підписано акт приймання – передачі)	01	
2	Проведено ремонт об’єкта оренди	156	631
3	Сплачено підрядній організації за ремонт орендованого об’єкта	631	311
4	Нараховано амортизацію на вартість поліпшень орендованого приміщення	156	132
5	Відображено поліпшення об’єкта оренди, що призводять до збільшення економічних вигід	117	156
6	Зараховано до складу витрат ремонт об’єкта оренди, який не збільшив економічні вигоди (рішення керівника підприємства)	23,91,92,94	156
Передача поліпшень об’єкта оренди орендодавцеві за плату			
7	Повернено об’єкт оренди орендодавцеві наприкінці строку договору (підписано акт передачі)		01
8	Списано загальну суму зносу, раніше нарахованого на проведенні поліпшення	132	117
9	Одночасно списано на витрати залишкову вартість поліпшень	972	117
10	Відображено дохід від реалізації об’єкта оренди (на суму витрат проведених поліпшень об’єкта основних засобів)	377	742
11	Отримано від орендодавця кошти за поліпшення об’єкта оренди	311	377
12	Визначено фінансовий результат від реалізації поліпшень	793 742	972 793
Передано поліпшення об’єкта оренди орендодавцеві безоплатно			
13	Повернено об’єкт оренди орендодавцю наприкінці строку договору (підписано акт передачі)		
14	Списано загальну суму зносу, нарахованого на проведенні поліпшення	132	117
17	Списано залишкову вартість поліпшень	972	117
18	Визначено фінансовий результат від передачі поліпшень	793	972

Навчальний заклад може виступати як орендарем так і орендодавцем об’єктів основних засобів. Отримання проведених

поліпшень об’єктів основних засобів оперативної оренди в бухгалтерському обліку будуть відображатись в наступному порядку(таблиця 3):

<sup>6</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 „Оренда” від 28.07.00 р. № 181

Таблиця 3. Відображення отриманих поліпшень об'єктів основних засобів оперативної оренди

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Одержання поліпшень об'єкта оренди за плату			
1	Оприбутковано поліпшення, проведені орендарем (підписано акт приймання об'єкта оренди наприкінці строку дії договору)	156 10	377 156
2	Оплачено орендареві вартість проведених поліпшень об'єкта оренди	377	311
Одержання поліпшень об'єкта оренди безоплатно			
3	Поліпшення, проведені орендарем, оприбутковано за справедливою вартістю (підписано акт приймання об'єкта оренди)	156	424
4	Поліпшення додано до вартості колишнього об'єкта оренди	10	156
5	Нараховано амортизацію на вартість колишнього об'єкта оренди	23,91,92,94	131
6	Нараховано амортизацію на вартість безоплатно отриманих поліпшень	23,91,92,94	131
7	Одночасно на суму амортизації безоплатно отриманих поліпшень визнано дохід	424	745

Відображення в бухгалтерському обліку понесених витрат на ремонт, як власних основних засобів так і орендованих, наведено без врахування податку на додану вартість, так як керуючись ст.5.1.3 Закону України “Про податок на додану вартість” заклади освіти, не залежно від форми власності, звільнені від оподаткування податком на додану вартість.<sup>7</sup>

Викладений вище порядок обліку витрат на поліпшення об'єктів основних засобів забезпечить раціональну організацію його синтетичного та аналітичного обліку, чим буде забезпечено принципи бухгалтерського обліку обачності та превалювання сутності над формою.

Правильна та раціональна організація обліку витрат на поліпшення об'єктів основних засобів забезпечить формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства.

Вищенаведений порядок відображення в обліку ремонтних робіт торкається інтересів підприємства, оскільки дозволяє їм впливати на величину такого найважливішого показника діяльності, як прибуток, шляхом прийняття економічно обґрунтованих рішень.

ЛЕОНТЬЄВА Валентина Іванівна – головний бухгалтер Вищого навчального закладу Миколаївського політехнічного інституту, аспірант Київського національного торговельно-економічного університету

<sup>7</sup> Закон України „Про податок на додану вартість” від 03.04.97р. № 168/97 – ВР, зі змінами та доповненнями