

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА УЛУЧШЕНИЯ И РЕМОНТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

С.М. Гольцова, к.э.н., Украинская академия банковского дела

После вступления в силу с 1 июля 2000 г. П(С)БУ 7 “Основные средства” произошли существенные изменения в порядке отражения в бухгалтерском учете операций по ремонту и улучшению основных средств. Учет и списание расходов на улучшение и ремонт основных средств теперь зависят от характера выполненных работ. Однако П(С)БУ 7 не дает четкого перечня этих работ, а на практике довольно сложно определить четкую границу между видами выполненных работ [2]. Бухгалтеру окажет помощь приведенная классификация работ (рисунок).



Рис. Схема классификации выполненных работ

Однако последнее слово за работниками инженерной службы, которые должны дать заключение о характере выполненных работ и их влиянии на технические возможности объекта.

Другой проблемой является организация бухгалтерского учета расходов согласно п. 14 П(С)БО 7 “Основные средства”. Следует отметить, что в инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета № 291 нет четкого определения, на каком счете учитывать расходы на улучшение и ремонт основных средств [1].

В большинстве публикаций авторы рекомендуют затраты на улучшение основных средств относить на субсчет 152 “Приобретение (изготовление) основных средств”. С этим мнением можно согласиться в части использования счета 15 “Капитальные инвестиции”. Действительно, расходы на улучшение основных средств можно рассматривать как расходы, направленные на укрепление материально-технической базы предприятия и в этой связи нет необходимости в отдельном балансовом счете.

Что касается использования субсчета 152, то его наименование необходимо уточнить: “Приобретение (изготовление) и улучшение основных средств”. Однако в интересах контроля за правильным списанием этих расходов на увеличение первоначальной стоимости и анализа использования запланированных средств на проведение работ, нам представляется необходимым использовать отдельный субсчет в структуре балансового счета 15 “Капитальные инвестиции” – 156 и назвать его “Улучшение основных средств”. Аналитический учет по субсчету 156 целесообразно организовать независимо от способа выполнения работ по каждому объекту, по которому приводится улучшение, с полной расшифровкой статей расходов. Аналитический счет данного субсчета выполняет функции временного счета, целью которого является определение общей суммы расходов на улучшение объекта и после окончания работ – отнесение на увеличение первоначальной стоимости объекта. Именно в этой операции на практике выполняется процедура п. 14 П(С)БО 7.

В результате увеличения первоначальной стоимости объекта изменяется его амортизируемая стоимость и ежемесячная сумма амортизационных отчислений, исчисленная по правилам бухгалтерского учета. При увеличении амортизируемой стоимости без изменения норм амортизации сумма указанных расходов не успеет самортизировать за первоначально определенный срок амортизации. На практике это приведет к тому, что по истечению срока амортизации остаточная стоимость объекта превысит его ликвидационную.

Рассмотрим на примере прямолинейного метода три различные ситуации начисления амортизации модернизированного деревообрабатывающего станка, первоначальная стоимость которого 2600 грн., срок полезного использования – 6 лет, ликвидационная стоимость – 200 грн. Исходя из приведенных значений, ежегодная сумма амортизационных отчислений равна $(2600-200)/6 = 400$ грн.

На третьем году эксплуатации станок модернизирован на сумму 600 грн. и при этом срок полезного использования его не изменился. Остаточная стоимость на момент модернизации составила:

$$2400-400 \times 2 = 1600 \text{ грн.},$$

а после проведенной модернизации: $1600+600=2200$ грн.

**Расчет остаточной стоимости к моменту ликвидации
модернизированного объекта основных средств**

Условия начисления амортизации после модернизации объекта	Ежегодная сумма амортизации после модернизации объекта	Сумма амортизации за оставшиеся 4 года	Остаточная стоимость к моменту ликвидации объекта
I. Сумма амортизации не пересматривается	$(2600 - 200) / 6 = 400$ грн.	$400 \text{ грн.} \times 4 = 1600$ грн.	$(2400 + 600) - (800 + 1600) = 600$ грн.
II. Сумма амортизации пересматривается исходя из увеличенной первоначальной стоимости на сумму расходов, связанных с модернизацией	$(2600 - 200) + 600 / 6 = 500$ грн.	$500 \times 4 = 2000$ грн.	$3000 - 800 - (500 \times 4) = 200$ грн.
III. Сумма амортизации пересматривается исходя из остаточной стоимости и количества оставшихся лет полезного использования	$(2600 - 200 - 800 + 600) / 4 = 550$ грн.	$550 \times 4 = 2200$ грн.	$3000 - 800 - 2200 = 0$ грн.

В таблице приведен расчет остаточной стоимости к моменту ликвидации модернизированного объекта (деревообрабатывающего станка) при различных условиях начисления амортизации после его модернизации. В приведенных трех ситуациях срок полезного использования станка после модернизации не изменился.

Приведенные данные доказывают, что если бухгалтер принял решение не пересматривать в оставшиеся 4 года сумму амортизации и продолжать начислять ее в прежнем размере (400 грн. ежегодно), то к моменту ликвидации остаточная стоимость объекта составит 600 грн. Каковы последствия сложившейся ситуации нетрудно представить. Во-первых, у предприятия необоснованно возникает налоговое обязательство по НДС; во-вторых, остаточная стоимость превышает ликвидационную, что искажает реальную картину имеющихся у предприятия основных средств.

Аналогичные выводы вытекают в случае пересмотра суммы амортизации, исходя из увеличенной первоначальной стоимости на сумму расходов, связанных с модернизацией. Однако по сравнению с первой ситуацией влияние на величину налогового обязательства и остаточной стоимости здесь менее значительное.

Остаточная стоимость к моменту ликвидации модернизированного объекта достигает нулевого значения только при пересмотре суммы амортизации исходя из остаточной стоимости и количества оставшихся лет (месяцев) полезного его использования.

Для расчета новой ежемесячной суммы амортизации улучшенного объекта основных средств с использованием прямолинейного метода рекомендуется следующая формула:

$$HA = \frac{OC}{KM},$$

где *HA* – новая ежемесячная сумма амортизации;

OC – остаточная стоимость объекта на начало месяца, следующего за месяцем изменения амортизируемой стоимости;

KM – количество оставшихся месяцев полезного использования модернизированного объекта.

Согласно п. 15 П(С)БО 7 “Основные средства” расходы, осуществляемые для поддержания объекта в рабочем состоянии, т.е. расходы на ремонт и техническое обслуживание, включаются в состав расходов отчетного периода в зависимости от функционального назначения объекта. При этом понесенные затраты будут относиться к определенной группе расходов в составе общепроизводственных и административных расходов, расходов на сбыт и прочих операционных расходов. При подрядном способе проведения ремонтных работ учет затрат не вызывает трудностей, поскольку сопровождается одной операцией, а именно: отнесением согласно документов подрядчика суммы к оплате в состав указанных расходов.

При хозяйственном способе ремонта, который сопровождается многочисленными операциями, понесенные затраты относить непосредственно в состав указанных групп расходов нецелесообразно. Во-первых, это приводит к увеличению номенклатуры статей затрат на счетах 91, 92, 93, 94; во-вторых, затрудняется анализ расходов на ремонт и контроль исполнения сметы этих расходов по объектам основных средств.

Для устранения этих недостатков мы предлагаем в структуре счета 23 “Производство” выделить субсчет “Ремонт основных средств хозяйственным способом”. Аналитический учет к нему следует организовать по каждому ремонтируемому объекту основных средств в разрезе статей расходов на ремонт. Эта информация используется для анализа сметы, а общая сумма расходов – для отнесения в состав расходов в зависимости от функционального назначения объекта.

Реализация этой идеи повысит качество аналитической работы в системе управленческого учета.

Список литературы

1. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций. Утверждена приказом Министерства финансов Украины от 30 ноября 1999 года № 291.
2. Национальные стандарты бухгалтерского учета // Все о бухгалтерском учете. – 2001. – № 37. – С. 23-27.