

# УЧЕТ ЗАТРАТ НА РЕМОНТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Наталья КОНДАКОВА,

ассистент кафедры бухгалтерского учета, аудита и анализа в АПК БГЭУ

В настоящее время организация учета затрат на ремонт основных средств зависит от порядка и времени их включения предприятием в издержки производства. Теоретически выделяют три метода:

1) создается специальный резерв на ремонт основных средств, за счет которого списываются в течение года все затраты на ремонт;

2) затраты на ремонт включаются непосредственно в издержки производства после окончания ремонта;

3) затраты на ремонт предварительно учитываются на счете 31 "Расходы будущих периодов". Списание в издержки производства производится постепенно.

Исследование состояния учета и включения в себестоимость расходов по ремонту основных средств на ряде предприятий Республики Беларусь позволили сделать вывод, что резервный фонд вообще не формируется, а фактические затраты (без систематизации) списываются прямо на счета затрат по тем производствам, где осуществляется ремонт.

С введением в действие единых норм амортизационных отчислений предприятия (независимо от их принадлежности — на правах собственности или арендованных) осуществляют отчисления в ремонтный фонд за счет себестоимости продукции (работ, услуг). Нормы отчислений с 01.01.1991 г. планируются предприятиями по аналогии с текущим ремонтом самостоятельно, исходя из технического уровня, физического состояния средств и обеспеченности материальными и финансовыми ресурсами. При необходимости предприятия, руководствуясь Основными

положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) с учетом изменений и дополнений, могут создавать ремонтный фонд (резерв средств) по утвержденным ими нормативам отчислений от балансовой стоимости соответствующих видов средств для обеспечения равномерности включения затрат на их ремонт в себестоимость продукции. Не допускается создавать фонд для капитального ремонта основных средств и по нормам амортизации на капитальный ремонт (Постановление Совета Министров от 14 марта 1974 г. N 183), применяемым ранее, т.е. дается право самостоятельного выбора и разработки своих нормативов. Следует отметить, что формирование ремонтного фонда целесообразно проводить по производственным основным средствам. Данные отчисления отражаются в себестоимости продукции (работ, услуг) по статье "Прочие затраты". Затраты по производственным основным средствам должны списываться непосредственно за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Вопрос образования и использования ремонтного фонда является очень актуальным. В связи с тем, что не разработаны нормативы отчислений в резервный фонд, могут возникнуть серьезные проблемы. Если предприятие применит произвольную норму или вообще начислит произвольную сумму, то не избежать конфликтных ситуаций с налоговой инспекцией, поскольку сложно доказать отсутствие у предприятия стремления снизить прибыль за счет необоснованного образования ремонтного фонда.

Одни экономисты советуют утверждать на пятилетку средний норматив отчислений в ремонтный фонд, который рассчитывается путем деления отчислений в фонд на среднегодовую стоимость основных средств по первоначальной стоимости за последний год предыдущей пятилетки. Полученную среднюю норму рекомендуют применять к фактическому наличию основных средств ежемесячно. Другие авторы рекомендуют рассчитывать нормы отчислений следующим образом: при составлении ведомости начисления амортизации основных средств по состоянию на 1 января отчетного года определить плановую годовую сумму затрат на все виды ремонтов по сметным ценам и распределить ее пропорционально годовой сумме амортизации основных средств, а затем исчислить нормы в ремонтный фонд от каждого вида основных средств. Отчисления в ремонтный фонд по этому методу будут производиться ежемесячно аналогично методике начисления амортизации основных средств по выбывшим и вновь вводимым основным средствам за истекший месяц согласно рассчитанным нормам формирования ремонтного фонда.

На наш взгляд, предлагаемые способы являются громоздкими. Считаем, что при формировании резервного фонда необходимо в начале отчетного года на основании годового графика проведения ремонтов разработать смету на ремонт основных средств в ценах по состоянию на 1 января текущего года и относить их на затраты ежемесячно в размере одной двенадцатой части годо-

вого фонда. В связи с тем, что отчисления в ремонтный фонд являются материальными затратами, у бухгалтеров может возникнуть вопрос: какие затраты следует включать в смету расходов для формирования ремонтного фонда? Особо остро встает эта проблема, если ремонт производится хозяйственным способом: поскольку затраты на него покрываются за счет ремонтного фонда, то следует ли считать начисленные по ремонтной мастерской заработную плату, износ оборудования, отчисления органам социального страхования в составе материальных затрат? Считаем, что смету необходимо составлять с разбивкой по статьям (выделять материальные и нематериальные затраты), а при учете фактических затрат вести не только пообъектный, но и пообъектный учет для того, чтобы правильно распределить затраты на материальные или нематериальные (определить их удельный вес в общей сумме затрат) для исчисления налога на добавленную стоимость.

Следующей проблемой является то, что в Плане счетов, утвержденном приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. N 56, упразднен счет по учету затрат на ремонт основных средств. При ныне действующем порядке контрольная функция реализуется не полностью, так как все затраты рассредоточены на многих счетах. Практика ведения бухгалтерского учета показала, что возникает потребность в систематизации затрат на ремонт основных средств на отдельном синтетическом счете. Некоторые бухгалтеры считают, что необходимости в таком счете

нет, поскольку его функции вполне могут выполнить аналитические счета затрат по ремонту основных средств, открываемые в развитие счетов экономических элементов затрат.

На наш взгляд, целесообразно в Плане счетов предусмотреть счет N 27 "Затраты на ремонт основных средств" с субсчетами:

- 1) ремонт, осуществляемый подрядным способом;
- 2) ремонт, осуществляемый хозяйственным способом.

На каждый ремонтируемый объект будут открываться аналитические счета. На счете 27 "Затраты на ремонт основных средств" будут учитываться фактические прямые затраты. На счете 23 "Вспомогательные производства", субсчет "Ремонтное производство" целесообразно учитывать только цеховые расходы ремонтной мастерской, которые ежемесячно будут распределяться на отремонтированные объекты (ремонт которых производится хозяйственным способом) пропорционально сумме начисленной прямой заработной платы. Таким образом, счет 23, субсчет "Ремонтное производство" будет ежемесячно закрываться. Представляется, что счет 23 "Вспомогательные производства", субсчет "Ремонтное производство" будет являться собирательно-распределительным, а счет 27 "Затраты на ремонт основных средств" — операционно-калькуляционным. При применении данного счета отпадет необходимость использования счета 31 "Расходы будущих периодов" в части незаконченных или непрофинансированных ремонтов, т.к. затраты по этим объектам будут отражены в качестве сальдо на счете 27. Таким образом, фактические затраты по каждому ремонтируемому объекту будут учитываться в следующем порядке:

а) при ремонте подрядным способом — на общую

договорную стоимость выполненных работ;

б) при ремонте хозяйственным способом — в разрезе следующего состава прямых затрат, а также затрат по обкатке и испытанию отремонтированных объектов:

- заработная плата рабочих производственных подразделений, выполняющих работы по ремонту основных средств, с отчислениями на заработную плату в соответствии с действующим законодательством,
- сырье и материалы,
- затраты на содержание основных средств,
- работы и услуги,
- цеховые расходы (с подразделением на материальные и нематериальные),
- прочие затраты.

При такой постановке бухгалтерского учета будут применяться два метода списания затрат на ремонт основных средств:

1. за счет сформированного резерва на ремонт основных средств;
2. путем равномерного распределения затрат по законченному ремонту: объектов производственного назначения — в издержки производства, объектов непроизводственного назначения — за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Разумеется, предприятия выбирают тот метод учета и распределения затрат на ремонт основных средств, который наиболее соответствует конкретным условиям хозяйствования. Однако при этом необходимо соблюдать непреломный постулат современной системы бухгалтерского учета: избранный метод должен найти отражение в разрабатываемой предприятием учетной политике (методике). Его применение должно носить стабильный характер, не подвергаясь изменениям в течение отчетного года.

Ввиду того, что формирование резерва на ремонт ос-

новных средств производится за счет производственных издержек и включается в материальные затраты при начислении налога на добавленную стоимость, считаем, что, в конце отчетного года необходимо проводить инвентаризацию средств ремонтного фонда. В настоящее время в случае недоиспользования в текущем году средств ремонтного фонда его остаток переносится на следующий год. Приняв во внимание тот факт, что в п. 7 третьего раздела Методических указаний "О налоге на доходы и прибыль" N 21 от 18 июня 1996 г. отмечено, что материальные затраты оцениваются по стоимости фактических затрат на них, считаем, что неиспользованные средства этого фонда должны найти отражение в составе балансовой прибыли (или уменьшат убыток) и подлежат налогообложению согласно действующему законодательству. Счет 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей", субсчет "Ремонтный фонд" может иметь переходящее кредитовое сальдо в том случае, если имеется незавершенный ремонт, что обязательно должно подтверждаться руководителем организации. В.И.Макарьева, ссылаясь на инструктивные материалы Российской Федерации, отмечает: "Остатков резерва расходов на ремонт основных средств на конец года не должно быть. При этом остатки резерва по состоянию на 31 декабря отчетного года подлежат присоединению к прибыли с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 89 "Резерв предстоящих расходов и платежей" и кредиту счета 80 "Прибыли и убытки".<sup>1</sup>

На наш взгляд, экономически обоснованно включение в состав внереализационных доходов созданного за счет завышения себестоимости и неиспользованного ремонтного фонда. Игорь Ковалевич по поводу образования и использования ремонтного фонда отме-

чает: "... в течение отчетного года предприятие может образовать резерв расходов на ремонт основных средств за счет ежемесячных отчислений на себестоимость продукции, определенных как одна двенадцатая годовой предполагаемой суммы расходов на ремонт. Сумма излишне образованного в отчетном году резерва по отношению к фактическим расходам должна быть сторнирована в конце отчетного года, а в случае превышения фактических расходов разница показывает отрицательное переходящее сальдо (красным сторно) на 1-е число следующего месяца в отчетном году".<sup>2</sup> Рассмотрев предложение И.Ковалевича с позиций научной теории бухгалтерского учета, считаем его неверным, так как счет источников (учета фондов) не может иметь отрицательное, а тем более отмеченное красным сторно сальдо.

Считаем обоснованным в конце отчетного года при закрытии счетов 23, субсчет "Ремонтное производство" и 27 "Затраты на ремонт основных средств" проводить инвентаризацию резервного фонда. Если будет иметь место завышение начисления резервного фонда, то до исчисления себестоимости продукции основных производств необходимо сторнировать излишне образованный фонд. Если фактические затраты по ремонту основных средств превысят образованный ремонтный фонд, то они будут представлять непрофинансированные расходы и счет 27 "Затраты по ремонту основных средств" будет иметь переходящее дебетовое сальдо.

Таким образом, считаем, что предлагаемый вариант учета затрат на ремонт основных средств позволит аккумулировать все затраты на эти цели, даст возможность своевременно осуществлять контроль за ними, видеть реальную картину эффективности использования основных средств.

<sup>1</sup> Состав и учет затрат, включаемых в себестоимость: промышленность, торговля, сельское хозяйство, наука, банки. — М, 1995. — 341 с.

<sup>2</sup> Бухгалтерский учет и контроль в Республике Беларусь: т. II. Себестоимость. кн. 1/Сост. И.Н.Ковалевич, — Минск, 1996. — 528 с.