

**Секция «5. Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика:  
состояние, проблемы, перспективы»**

**ПАНОРАМНЫЙ ВЗГЛЯД НА УЧЕТ ЗАТРАТ ПО РЕМОНТУ  
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

*Шталова Вероника Алексеевна*

*Студент*

*Курский государственный университет, экономики и менеджмента, Курск, Россия*

*E-mail: afelija13@yandex.ru*

Оборудование (производственная линия) играет важную роль в деятельности предприятий кондитерской промышленности. Даже новому и современному оборудованию требуется периодическое комплексное обслуживание, включающее диагностику и ремонт. Казалось бы, в бухгалтерском учете затрат нет ничего сложного, но это только на первый взгляд. Поэтому финансовое ведомство в Письме от 09.01.2013 N 07-02-18/01 акцентировало внимание аудиторов на раскрытии в бухгалтерском балансе аудируемых лиц затрат на ремонт основных средств.

**Виды ремонта**

Текущий ремонт предназначен для устранения возникших неисправностей и неполадок или их предупреждения путем выполнения необходимых работ по восстановлению или замене. Капитальный ремонт производится в случаях, когда базовую деталь необходимо заменить или отремонтировать, требующем полной разборки основного средства, а также когда работоспособность основного средства не может быть восстановлена путем проведения текущего ремонта. Как правило, капитальный ремонт планируется заранее, так же как и проведение комплексной проверки технического состояния. Техническое диагностирование - комплекс операций по определению технического состояния объекта. Оно проводится на специальном оборудовании, без разборки объекта диагностирования и позволяет достаточно точно установить текущие эксплуатационные характеристики оборудования. Техническое диагностирование является одним из элементов как технического обслуживания, так и ремонта, поэтому данный комплекс работ, как правило, отдельно не выделяется. Техническое обслуживание - это комплекс работ, направленных на предупреждение отказов и неисправностей, обеспечение полной работоспособности объекта в пределах эксплуатационных характеристик. Техническое обслуживание по периодичности, перечню и трудоемкости выполняемых работ подразделяется на ежедневное, периодическое и сезонное. Техническое обслуживание, равно как и проверка технического состояния в целом, включает небольшой комплекс работ, занимает немного времени. Затраты на их проведение менее значительны по сравнению с другими видами содержания и восстановления, к примеру в сравнении с ремонтом или капитальным ремонтом.

**Советы финансового ведомства**

Затраты отражаются в отчете о финансовых результатах, как указано в п. 19 ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Регулярные крупные затраты, возникающие на протяжении срока эксплуатации объекта ОС через определенные длительные, более 1 года, временные интервалы, на проведение его ремонта и на другие подобные мероприятия имеет смысл отражать в балансе

в разд. I «Внеоборотные активы» как показатель, детализирующий данные, отраженные по статьям «Основные средства». Такие затраты целесообразно погашать в течение срока указанного временного интервала. Таким образом, речь идет о периодах между проведением регулярных дорогостоящих ремонтов и прочих подобных мероприятий. При этом необходимо оптимально распределять вышеописанные затраты на протяжении всего периода, в течение которого оборудование эксплуатируется и приносит доход предприятию.

Крупные затраты свойственны капитальному ремонту, предполагающему и комплексное техническое диагностирование оборудования. Оба этих дорогостоящих вида работ занимают промежуточное положение между текущим ремонтом и модернизацией объектов, поэтому в учете следует выбрать нечто среднее между способом отражения текущих и капитальных затрат. При этом, финансовое ведомство предлагает отражать затраты на дорогостоящий и редко повторяющийся ремонт как показатель, детализирующий данные, отраженные по группам «Основные средства». Но таких правил учета в национальной методологии отражения затрат на ремонт нет.

Подсказка из международных стандартов

При этом в МСФО есть подобная методика отражения затрат, например в п. 14 IAS 16 «Основные средства». Там сказано, что условием продолжения использования объекта основных средств (например, воздушного судна) может быть регулярное проведение крупных технических проверок на наличие неисправностей вне зависимости от того, производится при этом замена частей или нет. После каждой такой проверки затраты на нее признаются в балансовой стоимости объекта основных средств в качестве замены при условии соблюдения критериев признания. Любая оставшаяся в балансовой стоимости сумма затрат на проведение предыдущего технического осмотра (в отличие от запчастей) подлежит прекращению признания. По сути, это механизм признания затрат в стоимости сформированного объекта (так называемый покомпонентный учет). Он достаточно непрост для понимания, поскольку объект фактически делится на две части и отдельно амортизируются его основная часть и та часть, которая относится к затратам на проведение крупных технических проверок (включая капитальный ремонт).

В итоге все имущество будет полностью самортизировано, а затраты по комплексному обслуживанию будут распределены на протяжении срока эксплуатации. Таким образом, рекомендации финансового ведомства соблюдаются с помощью приема из МСФО. Остается один немаловажный момент: фактически в проводках показан не ремонт, а модернизация объекта, так как увеличивается его остаточная стоимость. А это является нарушением действующих норм ПБУ 6/01, не предусматривающих изменение стоимости основного средства при проведении дорогостоящего технического обслуживания (капитального ремонта).

Альтернативный способ из национальной методологии

Распределить те или иные затраты, относящиеся к нескольким отчетным периодам, можно не только через амортизацию, но и при помощи списания через механизм расходов будущих периодов. Если сравнивать национальную методiku с международной, то в международной нет счета «Расходов будущих периодов» и из Приложения по ведению бухгалтерского учета и составления отчетности исключен механизм списания затрат через расходы будущих периодов. В бухгалтерской отчетности показатель

(актив), отражающий списание расходов в течение определенного периода, может называться иначе, например плановая комплексная диагностика и ремонт. Но в учете можно использовать счет 97 «Расходы будущих периодов».

Обратим внимание на один нюанс. Как правило, данный счет используется тогда, когда затраты понесены, после чего их остается равномерно списать. В нашей ситуации затраты на комплексную техническую диагностику производственной линии нам нужно распределить на весь срок ее службы: начиная с ввода в эксплуатацию, начисления амортизации и заканчивая списанием объекта. Здесь как раз может пригодиться другой счет - 96 «Резервы предстоящих расходов». На нем можно зарезервировать расходы для того, чтобы потом списать их в определенной последовательности: сначала сформировать актив (на счете 97) в корреспонденции с пассивом (счетом 96). После этого с активного счета в течение определенного периода списываем затраты на себестоимость продукции, а в момент осуществления расходов на капитальный ремонт отражаем их за счет зарезервированных сумм, погашая тем самым обязательство по счету 96.

#### О налогообложении

Для целей расчета налога на прибыль затраты на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии включаются в расходы, связанные с производством и реализацией (пп. 2 п. 1 ст. 253 НК РФ). Данный вид затрат относится к прочим расходам и признается для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат (п. 1 ст. 260 НК РФ). Получается, что в бухгалтерском учете затраты начинают признаваться раньше, чем в налоговом. Возникает вычитаемая разница, формирующая отложенный налоговый актив по правилам ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». В дальнейшем по мере признания затрат на капитальный ремонт в бухучете через механизм списания расходов будущих периодов начисленный отложенный налоговый актив постепенно погашается.

В заключении, можно увидеть два варианта отражения затрат на дорогостоящий планируемый ремонт и диагностику оборудования (производственных линий) предприятий пищевой промышленности. Один способ можно применять уже сейчас, другим можно будет воспользоваться, как только будет утвержден в окончательном варианте и вступит в силу обновленный стандарт по бухгалтерскому учету основных средств. Ожидается, что он будет приближен к международному аналогу, у которого также готовится обновленная редакция. А пока бухгалтеру можно практиковаться на том, что не противоречит действующим редакциям национальных стандартов по бухгалтерскому учету.

#### О первичном учете

Если говорить о документальном оформлении ремонта, капитального ремонта, технического обслуживания, то в случае выполнения силами сторонних организаций, то бухгалтеру ничего не остается, как отразить в учете операцию на основании документов исполнителей (подрядчиков). Раньше при проведении ремонтов (особенно если речь шла о ремонте недвижимости) подрядчики составляли акт приемки выполненных работ (ф. КС-2) и справку о стоимости выполненных работ и затрат (ф. КС-3). Данные формы являются в первую очередь расчетными и только потом - подтверждающими факт проведения ремонта, если нет иных двусторонних актов, подтверждающих принятие

заказчиком работ. Учитывая необязательность многих унифицированных форм с 2013 г., не исключено, что подрядчики представят заказчику более простой в оформлении и самостоятельно разработанный документ. При этом если организация по-прежнему использует инвентарные карточки на основные средства, то в них есть раздел, в котором указываются данные о ремонте (вид, документ, сумма затрат).

### **Литература**

1. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств@"

### **Слова благодарности**

Научный руководитель: к.э.н., доц. Овчинникова О.А.