

УДК 657

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ РАСХОДОВ НА РЕМОНТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Н.Е. Климушкина, Е.А. Лешина
Ульяновская ГСХА
Ulyanovsk state agricultural academy

In this article we consider the ways of expenditure reflection on repair of basic funds. It is important to determine the way of expenditures calculation which is applied both in accountant and in tax calculation.

Для обеспечения бесперебойной работы основных средств необходимо не только систематически наблюдать за их состоянием в процессе производства, но и периодически их восстанавливать путем проведения ремонта – текущего и капитального. В соответствии с п. 27 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом в соответствии с п. 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации» в бухгалтерском учете затраты на ремонт основных средств включаются в состав расходов по обычным видам деятельности, если основные средства используются для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг. В случае предоставления основных средств за плату во временное пользование другим организациям (если это не является предметом деятельности организации) расходы на ремонт, осуществленные собственником, признаются прочими расходами (п. 11 ПБУ 10/99).

Для организации и ведения бухгалтерского учета в настоящее время вид проводимого ремонта значения не имеет – все расходы принимаются к учету в порядке, установленном учетной политикой. Квалификация вида ремонта имеет значение для целей налогового учета (в том случае, если для целей налогообложения налогом на прибыль создается резерв на ремонт основных средств и особенно тогда, когда резерв накапливается в течение срока, превышающего один налоговый период).

Вместе с тем затраты по осуществлению всех видов ремонта (которые включаются в текущие расходы) следует отличать от затрат на достройку, дооборудование, реконструкцию или модернизацию (расходы по которым относятся на увеличение стоимости объектов основных средств).

Письмом Минфина РФ от 23 июня 2004г. № 07-02-14/144 разъяснено, что затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания могут увеличивать первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются первоначально принятые нормативные показатели функционирования объекта основных средств.

Порядок отражения в бухгалтерском учете расходов на ремонт основных средств зависит от способа его проведения (подрядный или хозяйственный) и способа включения фактически произведенных затрат в расходы по обычным видам деятельности, избранного организацией и закрепленного в учетной политике.

При подрядном способе для проведения ремонта привлекаются специ-

ализированные ремонтные предприятия и другие сторонние организации, выполняющие ремонт по договору. При этом стоимость работ относится на расходы организации на основании предъявленных подрядчиком документов (счета, акт выполненных работ, счет-фактура) по дебету счета, на котором учитываются указанные затраты, в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При хозяйственном способе учет затрат осуществляется по элементам. При этом, если в организации создано специальное подразделение для проведения работ по ремонту основных средств, фактически произведенные затраты предварительно учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства» с последующим включением в расходы по обычным видам деятельности.

Если ремонтное подразделение не создано, то фактические расходы на основании первичных документов списываются без использования счета 23 «Вспомогательные производства» на соответствующие счета в предусмотренном учетной политикой порядке.

Затраты на ремонт могут списываться тремя разными способами.

1. – Непосредственное списание произведенных расходов на себестоимость продукции (работ, услуг). Способ применяется тогда, когда расходы на ремонт невелики или производятся равномерно в течение года. Схематично порядок формирования затрат можно представить в следующем виде (рисунок 1). Основание стрелки – кредитуемый счет, острие – дебетуемый.

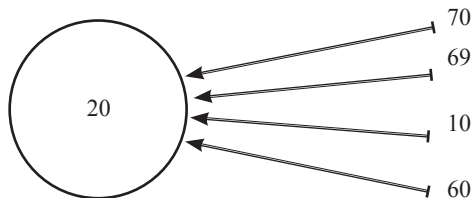


Рис. 1. – Списание затрат на себестоимость продукции

То есть могут быть оформлены следующие проводки:

ДЕБЕТ счета 20 «Основное производство»

КРЕДИТ счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

- на сумму заработной платы рабочих, занятых на ремонтных работах;

ДЕБЕТ счета 20 «Основное производство»

КРЕДИТ счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

- на сумму единого социального налога и взносов в Фонд соцстраха РФ, начисленных на заработную плату ремонтных рабочих;

ДЕБЕТ счета 20 «Основное производство»

КРЕДИТ счета 10 «Материалы»

- на сумму израсходованных материально-производственных запасов;

ДЕБЕТ счета 20 «Основное производство»

КРЕДИТ счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

- на сумму стоимости работ и услуг сторонних организаций, использо-

ванных при ремонте.

Если в организации имеется специализированное подразделение, то данные затраты списываются в дебет счета 23 «Вспомогательные производства».

2. – Если учетной политикой предусмотрено создание резерва на покрытие расходов на ремонт основных средств, то в течение года организация создает этот резерв путем ежемесячного включения соответствующей суммы в расходы по обычным видам деятельности. Сумма ежемесячных отчислений в резерв определяется исходя из годовой сметной стоимости ремонта (п. 69 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

Для принятия решения об образовании резерва расходов на ремонт основных средств используются документы, подтверждающие правильность определения ежемесячных отчислений:

- система планово-предупредительного ремонта;
- дефектовочные ведомости, обосновывающие необходимость проведения ремонтных работ;
- план-график производства ремонтных работ;
- смета расходов на ремонт;
- итоговый расчет отчислений в резерв.

Схематично порядок формирования резерва можно представить в следующем виде (рисунок 2). Цифрами 1 и 2 обозначена типовая очередность оформления операций в бухгалтерском учете – сначала создается резерв, а затем производятся необходимые расходы.

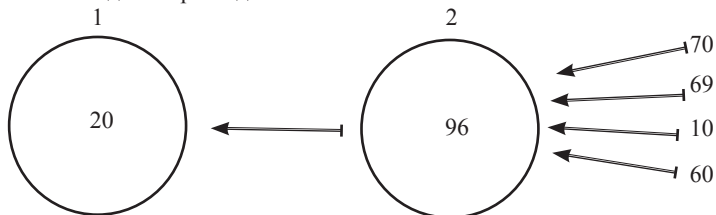


Рис. 2. – Списание затрат за счет созданного резерва

В данном случае схема бухгалтерских проводок может быть следующей:

ДЕБЕТ счета 20 «Основное производство»

КРЕДИТ счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

- на сумму ежемесячных отчислений в резерв;

ДЕБЕТ счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

КРЕДИТ счета 10 «Материалы»

• на сумму израсходованных материально-производственных запасов при проведении ремонтных работ;

ДЕБЕТ счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

КРЕДИТ счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

- на сумму заработной платы рабочих, занятых на ремонтных работах;

ДЕБЕТ счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

КРЕДИТ счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

нию

- на сумму единого социального налога и взносов в Фонд соцстраха РФ,

начисленных на заработную плату ремонтных рабочих;

ДЕБЕТ счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

КРЕДИТ счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

- на сумму стоимости работ и услуг сторонних организаций, использованных при ремонте.

При образовании резерва расходов на ремонт основных средств в издержки производства (обращения) включается сумма отчислений, исчисленная исходя из сметной стоимости ремонта.

Например, годовая смета затрат на ремонт основных средств составляет 900000 руб. Сумма ежемесячных отчислений составит 75000 руб. (900000руб. : 12мес.).

В конце отчетного года проводится инвентаризация резерва расходов на ремонт основных средств. Неиспользованные суммы резерва сторнируются.

В случаях, когда окончание ремонтных работ по объектам с длительным сроком их производства и существенным объемом указанных работ происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва относится на финансовые результаты отчетного периода.

3. – Предварительное отнесение произведенных затрат в состав расходов будущих периодов с последующим списанием их на себестоимость продукции (работ, услуг) равными долями. Способ используется тогда, когда резерв не создается, а затраты на ремонт существенны и осуществляются неравномерно в течение года. На рисунке 3 обозначена последовательность отражения операций – сначала осуществляются затраты, затем они распределяются по периодам и списываются на себестоимость.

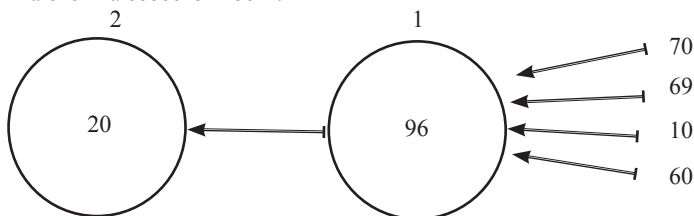


Рис. 3. – Списание затрат на расходы будущих периодов

В данном случае схема бухгалтерских проводок может быть следующей:

ДЕБЕТ счета 97 «Расходы будущих периодов»

КРЕДИТ счета 10 «Материалы»

- на сумму израсходованных материально-производственных запасов при проведении ремонтных работ;

ДЕБЕТ счета 97 «Расходы будущих периодов»

КРЕДИТ счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

- на сумму заработной платы рабочих, занятых на ремонтных работах;

ДЕБЕТ счета 97 «Расходы будущих периодов»

КРЕДИТ счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

нию

- на сумму единого социального налога и взносов в Фонд соцстраха РФ,

начисленных на заработную плату ремонтных рабочих;

ДЕБЕТ счета 97 «Расходы будущих периодов»

КРЕДИТ счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

• на сумму стоимости работ и услуг сторонних организаций, использованных при ремонте.

ДЕБЕТ счета 20 «Основное производство»

КРЕДИТ счета 97 «Расходы будущих периодов»

• на сумму ежемесячного списания сумм стоимости ремонта на себестоимость продукции (работ, услуг).

Размер списания определяется порядком, установленным в учетной политике организации. Наиболее простой и правомерной является схема, в соответствии с которой сумма накопленных расходов (за минусом ранее списанных) делится на количество месяцев до конца отчетного года.

Общие правила принятия к налоговому учету расходов на ремонт основных средств установлены статьей 260 Налогового Кодекса РФ: расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Необходимо обратить внимание на то, что речь идет о расходах, произведенных в отчетном или налоговом периоде. В соответствии с главой 25 НК РФ налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год, а отчетным – первый квартал, полугодие, девять месяцев.

Таким образом, расходы на ремонт основных средств могут быть приняты в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль:

- единовременно, в месяце проведения ремонта;

- распределены между затратами отдельных месяцев, входящих в квартал;

- распределены между затратами отдельных месяцев между месяцем проведения ремонта и последним месяцем отчетного периода.

Тем самым косвенно подтверждается право организации осуществлять налоговый учет расходов на ремонт основных средств также как и в бухгалтерском учете: единовременно и за счет соответствующего резерва, создаваемого в течение всего отчетного года (налогового периода).

Списание расходов на ремонт посредством списания произведенных расходов в состав расходов будущих периодов налоговым законодательством не предусмотрено.

Таким образом, способ учета расходов на ремонт организации выбирают самостоятельно и фиксируют его в учетной политике. При этом для тождественности данных бухгалтерского и налогового учета целесообразно определить такой способ, который применяется и в бухгалтерском и в налоговом учете.