

УДК 657.471.14

**Гавриленко В. А.
Самохин Л. В.**

ОРГАНИЗАЦИЯ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НА ТЕКУЩИЙ И КАПИТАЛЬНЫЙ РЕМОНТЫ И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

In the article the problem of accounting the charges on the current and capital repairs is researched. Contradictions and drawbacks in accounting in this direction are revealed. Some recommendations concerning the elimination of defects are offered.

Средства труда всегда играли ключевую роль в экономике любого предприятия. В настоящее время основные средства предприятий сильно изношены. Произведенная на устаревшем оборудовании продукция не может конкурировать с передовыми зарубежными аналогами. Доля амортизации в структуре себестоимости продукции не превышает 4 – 6%. У предприятий не хватает средств даже на поддержание оборудования в работоспособном состоянии, не говоря уже о накоплении средств на их реновацию. Такая ситуация в основном обусловлена фискальной амортизационной политикой государства.

Предприятия постоянно должны поддерживать основные средства в рабочем состоянии. От правильной организации учета текущих и капитальных ремонтов основных средств зависит возможность осуществления эффективного управления ими. В настоящее время сложилась довольно сложная ситуация по данному вопросу, которая вызвана действием двух противоречивых документов по учету ремонтов — Положения (стандарта) бухгалтерского учета 7 "Основные средства" (П(С)БУ 7) [1] и Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий" (далее — Закон о прибыли) [2].

Данной проблемой занимались многие ученые. Одни авторы в большей степени акцентируют внимание на теоретической стороне данного вопроса [3; 4], а другие — на практической [5 – 7]. Так, В. Карев [3] провел теоретическое исследование возможных ситуаций при проведении ремонтов основных средств, В. Кириченко [4] детально проанализировала порядок их документального оформления и учета, а П. Хомин [7] исследовал проблемы интеграции бухгалтерского и налогового учета основных средств.

В исследованиях авторов уже затрагивались некоторые аспекты этой проблемы [5; 6]. В данной работе авторы продолжают решение выявленных ранее проблем и противоречий.

Как отмечает В. Карев, ремонт — это комплекс работ, направленных на поддержание объектов основных средств в рабочем состоянии или восстановление их первоначальных технических характеристик (замена неисправных деталей, агрегатов, узлов, устранение не-

достатков, наладка и др.) [3, с. 24]. И далее автор отмечает, что ремонт остается ремонтом, если он направлен на восстановление или поддержание работоспособности оборудования без какого-либо его технического усовершенствования. Аналогичной точки зрения придерживаются и другие авторы.

Обобщая в целом опубликованные работы, следует отметить, что при рассмотрении особенностей учета ремонтов авторы не учитывают их роли в воспроизводственном процессе. Именно по этой причине изложенные в приведенных работах рекомендации не устраняют всех проблем, связанных с учетом текущих и капитальных ремонтов основных средств, что указывает на необходимость их научно обоснованного решения и, соответственно, на актуальность данной темы исследования.

В связи с этим целью данной работы является разработка новых подходов в учете расходов на текущий и капитальный ремонты, обеспечивающих полное урегулирование всех противоречий, возникающих при решении указанных задач.

По своему содержанию текущие и капитальные ремонты отличаются объемом и направленностью. Текущие ремонты направлены лишь на поддержание работоспособности техники, которые постоянно возрастают по мере продления времени ее работы и нарастания износа. Поэтому текущие ремонты не относятся к воспроизводственному процессу, а значит расходы по ним должны относиться непосредственно на издержки [5, с. 37 – 72]. Капитальные ремонты направлены на улучшение состояния техники, поэтому должны быть отнесены к капитальным инвестициям и главным источником их покрытия должна быть амортизация [6].

Особую сложность при отражении в учете текущих и капитальных ремонтов вызывает оценка будущих экономических выгод от эксплуатации отремонтированного объекта. Если будущие экономические выгоды не превышают первоначально ожидаемых, то эти расходы на ремонт относятся на расходы отчетного периода (п. 15 П(С)БУ 7), а если наоборот — то на увеличение первоначальной стоимости объекта (п. 14 П(С)БУ 7).

В опубликованных работах многие авторы не учитывают эти особенности и рассматривают их в одной группе. Такая же ошибка допускается по учету расходов на текущий и капитальный ремонты в налоговом учете и стандартах бухучета. Рассматривая налоговый учет расходов на ремонты, следует указать на неправомерность включения расходов на текущий ремонт в балансовую стоимость основных средств, поскольку они не относятся к воспроизводственному процессу и на них не может начисляться амортизация. В то же время неправомерно включать в текущие расходы капитальные ремонты по полной их стоимости, поскольку, как было сказано выше, они относятся к воспроизводственному процессу. Поэтому расходы по ним должны включаться в издержки только в виде амортизации в соответствии со сроком службы капитально отремонтированных объектов. К тому же включение стоимости капитально отремонтированной техники в текущие расходы не только нарушает принципы теории воспроизводства, но и принцип соответствия доходов и расходов в бухгалтерском учете. Это приводит к возникновению постоянных разниц и других противоречий, вызывающих неоправданное превышение налогооблагаемой прибыли над бухгалтерской.

Указанные противоречия заключаются в следующем. В силу существующих различий в подходах по отражению расходов на текущий и капитальный ремонт в налоговом и бухгалтерском учетах возникает постоянная разница. Так, в налоговом учете в затраты на производство включаются не более 10% всех расходов на текущие и капитальные ремонты техники по отношению к ее стоимости на начало года. Остальная же их часть включается в балансовую стоимость основных средств, на которую затем начисляется амортизация в размере 15% (для промышленного оборудования). В результате такого подхода получается, что общие расходы по текущим и капитальным ремонтам, которые в налоговом учете вычитаются из скорректированного валового дохода, будут иметь следующие содержание:

$$HЗ_{т.к.р.} = 0,1 \Phi_{о.а.} + 0,15 (З_{т.к.р.}^{\phi} - 0,1 \Phi_{о.а.}), \quad (1)$$

где $HЗ_{т.к.р.}$ — совокупные затраты на текущие и капитальные ремонты техники в налоговом учете, грн.;

$\Phi_{о.а.}$ — величина активной части основных фондов, относящаяся к третьей группе по уровню начисления на них норм амортизации, грн.;

0,1 — коэффициент расходов по текущим и капитальным ремонтам, отражающий 10% включения в затраты на производство;

$З_{т.к.р.}^{\phi}$ — фактические расходы на текущие и капитальные ремонты за анализируемый период времени, грн.;

0,15 — годовая норма амортизации на производственные основные средства.

В преобразованном виде эта формула будет иметь вид:

$$HЗ_{т.к.р.} = 0,085 \Phi_{о.а.} + 0,15 З_{т.к.р.}^{\phi}. \quad (2)$$

Данная формула применима для случаев, когда $З_{т.к.р.}^{\phi} > 0,1 \Phi_{о.а.}$. В противном случае все расходы на текущие и капитальные ремонты включаются в себестоимость выпускаемой продукции в полном объеме.

В бухгалтерском же учете в затраты на производство включается вся стоимость текущих и капитальных ремонтов. Таким образом выходит, что расходы на текущие и капитальные ремонты в бухгалтерском учете будут значительно большими, чем в налоговом учете. Эта разница в указанных расходах характеризуется таким выражением:

$$\Delta З_{т.к.р.} = З_{т.к.р.}^{\phi} - 0,085 \Phi_{о.а.} - 0,15 З_{т.к.р.}^{\phi} \quad (3)$$

или

$$\Delta З_{т.к.р.} = 0,85 З_{т.к.р.}^{\phi} - 0,085 \Phi_{о.а.} \quad (4)$$

Расчеты показывают, что такие превышения могут быть весьма значительными, особенно тогда, когда основные средства предприятий сильно изношены (на 85 – 90%) и требуют больших расходов на ремонты для поддержания их работоспособности.

В национальных стандартах эта разница относится к временной, что явно противоречит экономическим расчетам и логическим выводам. Это объясняется тем, что такая разница не только не компенсируется со временем, а будет все время нарастать, поскольку расходы на текущие и капитальные ремонты, в зависимости от степени износа техники, увеличиваются в геометрической прогрессии и вырученных средств от реализации продукции все больше будет недовосполнять для покрытия таких расходов по мере увеличения сроков эксплуатации оборудования [5, с. 265 – 267].

Как видно из изложенного, такой подход в учете текущих и капитальных ремонтов, заложенный в налоговом законодательстве, может полностью или частично лишить предприятие чистой прибыли.

Рассматривая разницу, возникающую вследствие применения различных методов амортизации основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, необходимо обратить особое внимание на важность правильной их классификации. В настоящее время многие авторы ошибочно классифицируют указанную разницу как временную, используя как шаблон нормы Международного стандарта бухгалтерского учета 12 "Налоги на прибыль" (МСБУ 12) [8], в частности — пункт 17(б) этого стандарта без учета реалий налогового законодательства Украины.

Казалось бы, указанная разница должна сглаживаться в течение определенного отрезка времени, но так не происходит. Все дело в том, что в условиях действия Закона о прибыли, полная амортизация объекта основных фондов по налоговым правилам (ст. 8) практически невозможна. Поэтому не может быть и речи ни о какой временной разнице в начислении налога на прибыль вследствие разных методов начисления амортизации.

Неверная классификация обозначенной разницы может привести к серьезным проблемам. А именно при определении указанной разницы как временной сальдо счета 17 "Отсроченные налоговые активы" на протяжении многих отчетных периодов будет накапливаться, так как амортизация по любому из бухгалтерских методов будет превышать ее налоговый аналог, что приведет к необоснованному завышению данной статьи в балансе и, следовательно, — к его искажению.

Таким образом, в сложившихся условиях предприятия вынуждены применять налоговый метод амортизации и в бухгалтерском учете, что позволяет им не отражать дополнительно значительные суммы данной постоянной разницы (именно постоянной!) по дебету 981 счета и не вести двойной учет амортизации основных средств.

Сложившаяся ситуация приводит к тому, что на сегодняшний день по данным бухгалтерского учета практически невозможно установить реальную степень изношенности основных средств предприятий, а сами предприятия в условиях действия фискальной амортизационной политики государства лишены возможности создавать необходимый амортизационный фонд на реновацию. В итоге наблюдается развал материально-технической базы производства, расширение ремонтных служб предприятий, увеличение потерь рабочего времени, рост затрат на текущие и капитальные ремонты техники и себестоимости в целом.

К весьма существенным недостаткам в учете расходов на текущие и капитальные ремонты следует от-

нести и то, что они ведутся "обезличенно". То есть все перечисленные расходы на предприятиях отражаются в общих расходах участков и цехов и относятся сразу в дебет счетов 23, 91, 92, 93, 94 без каких-либо группировок. Это не только затрудняет, но и делает невозможным правильное отнесение этих расходов как на основную деятельность, так и на балансовую стоимость основных средств. Поэтому все мероприятия, направленные на устранение возникших недостатков, будут весьма актуальными и полезными.

Для устранения существующих проблем в данном направлении необходимо разработать механизм учета расходов на текущий и капитальный ремонты, который обеспечит урегулирование существующих противоречий. Поскольку таким механизмом предусмотрено отнесение текущих ремонтов к текущим расходам, а капитальных ремонтов к капитальным инвестициям, то это предполагает исключение первых из балансовой стоимости основных средств, а вторых — из текущих расходов. Но поскольку капитальные ремонты не увеличивают первоначальную стоимость техники, а лишь уменьшают ее износ [6], то в бухгалтерском учете они должны отражаться проводкой:

Дт 13 "Износ (амортизация) необоротных активов" — Кт 15 "Капитальные инвестиции" (на стоимость капитального ремонта).

В дальнейшем расходы по капитально отремонтированной технике должны отражаться такой проводкой:

Дт 23, 91, 92, 93, 94 — Кт 13 (на сумму амортизации капитально отремонтированной техники в пределах той же величины).

Во избежание больших различий в амортизации, необходимо в бухгалтерском и налоговом учете применять единые нормы, предусмотренные П(С)БУ 7. Для того, чтобы реально отражать расходы по текущим и капитальным ремонтам, а также прослеживать объективную взаимосвязь с налоговым законодательством, необходимо перейти к пообъектному их учету.

Основное содержание пообъектного учета ремонтов представлено на рис. 1.

Касаясь обработки первичной документации по учету ремонтов, следует отметить, что на многих промышленных предприятиях отсутствует четкая система шифрования и кодирования первичной документации по учету ремонтов. А это, в свою очередь, вызывает множество трудностей при отражении в учете расходов на их проведение. На многих предприятиях используется компьютерная форма бухгалтерского учета, в которой все кодирование документации заложено разработчиками. Автоматизация учета не устраняет недостатков нерациональной организации оформления первичной документации по учету ремонтов, потому что используемые в программах алгоритмы не всегда разрабатываются на научной основе.

Правильная классификация затрат на проведение ремонтов позволит повысить достоверность учетной информации, безошибочно относить расходы по направлениям их учета, а также продемонстрировать правильность формирования результатов деятельности.

Так как расходы на ремонты требуют максимальной аналитической детализации, необходимо разработать номенклатуру шифров этих расходов. Номенклатура шифров расходов должна строиться по

принципу многоуровневой детализации. Предлагается следующая схема шифрования расходов на ремонты, которая представлена на рис. 2.

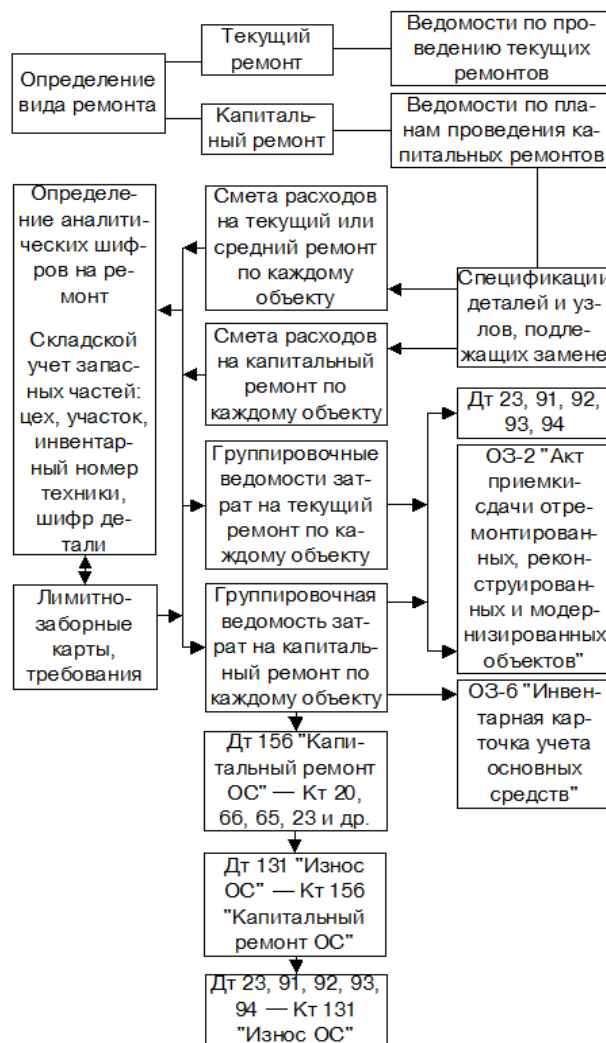


Рис. 1. Схема пообъектного учета капитальных ремонтов

XX . XX . XX . XX . XX . XX
1 2 3 4 5 6

- 1 — бухгалтерский счет учета расходов;
- 2 — код подразделения или участка;
- 3 — вид ремонта (в соответствии с графиком ремонта оборудования);
- 4 — элемент расходов на ремонт;
- 5 — шифр детали или узла, подлежащих ремонту;
- 6 — инвентарный номер объекта.

Рис. 2. Система шифрования расходов на ремонт

Такой подход позволит устранить все отклонения от теории воспроизводства, а также противоречия, возникающие по этим причинам в бухгалтерском и налоговом учете, точно определить расходы по всем видам ремонтов и отразить их в учете. В итоге это положительно повлияет на формирование финансовых результатов, поскольку не будут возникать постоянные

разницы, которые искусственно занижают чистую прибыль предприятия.

В результате проведенного исследования получены следующие научные результаты:

- исследована проблема учета расходов на текущий и капитальный ремонт основных средств в соответствии с действующими учетными и налоговыми нормами;
- разработана модель учета расхождений между расходами на ремонт в бухгалтерском и налоговом учете;
- разработана система шифрования расходов на ремонт.

В дальнейших исследованиях данной проблемы целесообразно провести анализ существующих компьютерных программ по автоматизации бухгалтерского учета на предмет рациональной организации используемых в них алгоритмов учета по данному направлению.

Литература: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 // Бухгалтерія: 36СЗ. — 2003. — №7. — С. 121 — 126. 2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції Закону України від 22.05.97 р. №283/97-ВР, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: 36СЗ. — 2004. — №1. — С. 13 — 59. 3. Карев В. Деякі аспекти застосування пунктів 14 і 15 П(С)БО 7 "Основні засоби" // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — №6. — С. 23 — 25. 4. Кириченко В. Ремонт основних засобів: документальне оформлення та облік // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — №2. — С. 38 — 44. 5. Гавриленко В. А. Економічний аналіз виробничо-господарської та фінансової діяльності промислових підприємств. Учебное пособие. — Севастополь: Вебер, 2003. — 324 с. 6. Гавриленко В. А. Економічне обґрунтування нових підходів до бухгалтерського обліку основних засобів / В. А. Гавриленко, Л. А. Леонінова // Наукові праці ДонНТУ. Сер. "Економічна". — 2003. — №68. — С. 5 — 11. 7. Хомин П. Відмінності фінансового й податкового обліку основних засобів як наслідок неузгодженості звітності // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — №9. — С. 24 — 31. 8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / За ред. С. Ф. Голова. — К.: ФІБАУ, 2000. — 1272 с.

Стаття надійшла до редакції
28.02.2005 р.

УДК 342.726

**Савченко Б. Г.
Цыбулина И. В.**

ПОВЫШЕНИЕ КАЧЕСТВА ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ СОЦИАЛЬНО-УПРАВЛЕНЧЕСКИХ УСЛУГ КАК ЭЛЕМЕНТ МЕХАНИЗМА ЗАЩИТЫ ПРАВ РЕБЕНКА

In the article the issues of improving mechanisms of raising quality of social-managerial services rendered in the activity of powerful authorities aimed at protecting child's rights are considered.

В последнее время ученые-теоретики, а также управленцы разного уровня дискутируют по поводу вопроса относительно путей усовершенствования социально-

управленческих услуг, особенно остро эта проблема звучит в период формирования гражданского общества. Социальные преобразования, экономический рост, вступление Украины в Европейский Союз, предоставление гражданам социально-управленческих услуг на высоком уровне возможны лишь при условии эффективной деятельности системы государственного управления. Указ Президента Украины "О стратегии реформирования системы государственной службы в Украине" определяет обеспечение результативной и стабильной деятельности, а также защиту прав и свобод человека в качестве основных задач органов власти [1].

Главной задачей статьи авторы видят рассмотрение механизмов усовершенствования процесса управления в сфере предоставления услуг по защите прав ребенка.

В условиях рыночной экономики для обеспечения качества государственно-управленческого процесса важное значение имеет четкое понимание основных понятий и категорий. Что следует подразумевать под понятием "социально-управленческие услуги", каковы их виды, с какой целью они осуществляются — эти вопросы рассматриваются учеными современности.

Украинскими и зарубежными учеными разработаны понятия "социальные услуги" (М. Ф. Головатый, В. А. Скуратовский), исследованы исторические аспекты социальной работы (К. В. Кузьмин, Б. А. Сутырин), определены теоретические и практические основы социально-педагогической работы (И. М. Трубакина) и социального менеджмента (З. М. Макашева, И. О. Калиникова), социально-психологические факторы, влияющие на качество предоставления государственным служащими управленческих услуг (Б. Г. Савченко, Н. М. Мельтохова, А. В. Бураковская), необходимость применения в общественном управлении результат-ориентированных подходов менеджмента (Ю. П. Шаров, Т. В. Маматова, И. А. Чикаренко).

Философский словарь трактует понятие "социальный" (от лат. "socialis") как "общий", то есть название всего, что имеет общественный характер [2, с. 548]. "Социальная политика" — это общественный феномен, который объединяет разнообразные многофакторные составляющие: конституционно-правовые, институциональные, управленческие, регулятивные и другие [3, с. 5]. Ст. 18 Закона Украины "О социальных услугах" определяет понятие "социальные услуги" как комплекс правовых, экономических, психологических, образовательных, медицинских, реабилитационных и других мероприятий, направленных на отдельные социальные группы или индивидов, находящихся в сложных жизненных обстоятельствах [4, с. 5]. Концепция административной реформы в Украине предусматривает предоставление управленческих услуг на низших уровнях структуры исполнительной власти, что обеспечит их приближение к потребителям [5, с. 24], тем не менее понятие "управленческие услуги" не определено.

В построении современной системы государственной службы необходимо исходить из четкого определения функций органов государственной власти и должностных лиц, размежевания полномочий каждого органа и создания оптимальной структуры управления. Одним из механизмов обеспечения этого требования в сфере защиты прав ребенка есть создание стройной управленческой вертикали государственной власти и соответствующего звена на уровне органов местного самоуправления. Это влечет необходимость внесения изменений в Закон Украины "О местном самоуправлении в Украине"