

РАСХОДЫ НА РЕМОНТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, КАК ЭЛЕМЕНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ (РОССИЙСКИЙ ОПЫТ)

*Рассматривается учет расходов на ремонт основных средств в структуре
учетной политики*

Главой 25 НК РФ предусмотрено два варианта учета расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения (ст. 260 НК РФ):

1) расходы на ремонт основных средств могут включаться в состав прочих расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены в размере фактических затрат;

2) налогоплательщики могут формировать резерв под предстоящие ремонты основных средств для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного учета расходов на проведение ремонта основных средств.

Выбранный организацией способ должен быть зафиксирован в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Статьей 260 НК РФ предусмотрено, что 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. Эта норма распространяется и на арендаторов, которые производят ремонт амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

В аналитическом учете налогоплательщик формирует сумму расходов на ремонт основных средств с учетом группировки всех осуществленных расходов, включая стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта, расходов на оплату труда работников, осуществляющих ремонт, и прочих расходов, связанного с ведением указанного ремонта собственными силами, а также с учетом затрат на оплату работ, выполненных сторонними силами.

При осуществлении налогоплательщиком нескольких видов деятельности, в отношении которых в соответствии со статьей 274 НК РФ отдельно исчисляется налоговая база по налогу, то аналитический учет расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения ведется по видам производства, по видам деятельности.

Расходы на проведение ремонтных работ и техническое обслуживание основных средств отражаются в регистре расходов на ремонт. Расходы на ремонт не нормируются для всех организаций.

Записи в регистре формируются по окончании каждого отчетного периода по всем объектам основных средств, по которым в отчетном периоде были произведены затраты на ремонт.

Если налогоплательщик принимает решение о создании резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, то свое решение он должен утвердить в учетной политике для целей налогообложения, и в течение налогового периода (года) в состав прочих расходов равномерно будут списываться отчисления в резерв.

При этом фактически осуществленные затраты на ремонт в течение всего года списываются за счет средств резерва. Если сумма фактических затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превысит сумму созданного резерва, то сумма превышения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода (31 декабря соответствующего года).

Порядок формирования резерва установлен в ст. 324 НК РФ.

Резерв формируется путем отчислений, производимых в течение года на последний день соответствующего отчетного периода.

Размер отчислений рассчитывается исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Совокупная стоимость определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв.

При определении нормативов отчислений в резерв налогоплательщику необходимо определить предельную сумму отчислений в резерв исходя из периодичности осуществления ремонта основных средств, частоты замены элементов основных средств (узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости ремонта. При этом вводится ограничение: сумма резерва не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Для проведения таких расчетов следует вести налоговый регистр, в котором бы определялась совокупная стоимость основных средств, размер отчислений, отчисления в резерв, производимые в каждом отчетном периоде.

Если у организации есть основные средства, по которым будут осуществляться особо сложные и дорогие виды капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв может быть увеличен на сумму дополнительных

отчислений на финансирование особо сложных и дорогих видов ремонта. На конец текущего налогового периода остаток таких средств не подлежит включению в состав доходов для целей налогообложения. Сумма дополнительных отчислений определяется исходя из общей сметной стоимости капитального ремонта, поделенной на количество лет, равное периоду между проведением такого ремонта. Например, в организации используется оборудование, которое подлежит обязательному капитальному ремонту раз в 5 лет. Сметная стоимость ремонта - 1 500 000 руб. Организация может ежегодно увеличивать резерв на ремонт основных средств на сумму дополнительных отчислений в размере 300 000 руб. (1 500 000 руб.: 5 лет).

Если налогоплательщик принял решение создавать в налоговом учете резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, необходимо учитывать следующее.

Порядок формирования резерва, определенный в ст. 324 НК РФ, предполагает, что резерв создается в отношении всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию на начало соответствующего года.

Нельзя формировать резерв на ремонт не по всем, а только по нескольким объектам основных средств.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода. А фактически произведенные расходы на ремонт в течение всего года должны списываться за счет средств резерва.

Несмотря на то, что резерв создается только на проведение капитального ремонта, все фактические расходы на ремонт основных средств, понесенные в течение года, предприятию придется списывать за счет средств резерва. Это касается любых видов ремонта, в том числе и текущего. И только по окончании года сумма превышения фактических затрат на ремонт над суммой резерва (с учетом остатка, который может быть перенесен на следующий год) может быть включена в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (позиция Президиума ВАС РФ в Постановлении от 05.04.2005 N 14184/04).

И наоборот, если сумма резерва превысит сумму фактических затрат на ремонт основных средств, то разница включается в состав доходов налогоплательщика.

Пример. Организация решила создать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. Совокупная стоимость основных средств организации на 01.01.2007 г. составила 18 600 тыс. руб., а расходы на ремонт в предыдущие три года составили:

- 2006 год – 1 200 тыс. руб.

- - 2005 год – 2 050 тыс. руб.
- - 2004 год – 1 000 тыс. руб.

В учетной политике для целей налогообложения организация предусмотрела создание ремонтного фонда в размере не более 10% от совокупной стоимости основных средств. Исходя из этого, величина ремонта в 2005 году не может превышать 1 860 тыс. руб. однако в соответствии с пунктом 2 статьи 324 НК РФ величина резерва не может превышать среднюю величину фактических расходов за ремонт за предыдущие 3 года.

Рассчитаем среднюю величину расходов на ремонт за предыдущие 3 года. Она составит:

Общая сумма расходов на ремонт за последние три года :

$$3 = (1\,200 \text{ тыс. руб.} + 2\,050 \text{ тыс. руб.} + 1\,010 \text{ тыс. руб.}): 3 = 1\,420 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, организация в течение 2005 года вправе включить в расходы сумму в размере 1 420 тыс. руб. или по 355 тыс. руб. каждый квартал (так как сумма резерва включается в расходы равными долями на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода). Сумма фактических затрат на ремонт основных средств за 2007 год составляет 1 460 тыс. руб. В данном случае фактическая сумма затрат на ремонт превышает сумму созданного резерва в 2007 г. на 40 000 руб. (1 460 тыс. – 1 420 тыс. руб.). 40 000 тыс. руб. включается в состав прочих расходов в конце налогового периода.

Необходимо учитывать, что сумма резерва на ремонт основных средств ограничена предельной величиной, которая определяется исходя из средней величины фактических расходов на ремонт за последние три года. Если же в течение предыдущих трех лет у налогоплательщика не было расходов на ремонт основных средств, то при расчете суммы отчислений в резерв организации необходимо исходить исключительно из сметы расходов на капитальный ремонт и срока, в течение которого осуществляется накопление средств.

Сумма равномерно начисляемых отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт должна отражаться в налоговом регистре учета прочих расходов.

При этом сумма фактически осуществленных расходов на ремонт накапливается до конца года, когда происходит соотнесение величины созданного резерва на ремонт с фактически понесенными затратами. При этом, если организация оказывает услуги по ремонту на сторону, то в соответствующих отчетных периодах в налоговых регистрах происходит распределение расходов на ремонт на прямые и косвенные с расчетом части прямых расходов, относящихся к реализованным услугам. Остальные расходы (кроме остатков незавершенного производства) в части как прямых, так и косвенных затрат подлежат списанию за счет резерва.