



С.И. НОВИКОВ,
*директор департамента аудита
предприятий металлургии
компании «ФБК»*



Ю.В. ЗЕНКОВ,
*аудитор
компании «ФБК»*



А.В. АСКУНТОВИЧ,
*аудитор
компании «ФБК»*

Отражение в учете расходов по ремонту основных средств

Предприятия металлургического комплекса нередко проводят капитальный ремонт объектов основных средств, имеющих нулевую балансовую стоимость. Это позволяет продлевать срок полезного использования (СПИ) объектов практически неограниченно по сравнению со сроком, установленным при вводе их в эксплуатацию.

По сложившейся практике расходы на такие ремонты признаются текущими расходами отчетного периода. Порядок учета указанных затрат основан на формальном понимании нормативных актов. Пунктом 26 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, установлено, что восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации, реконструкции. Наряду с этим правилами бухгалтерского учета понятие «ремонт» не определено.

Затраты на восстановление объекта основных средств (объекта ОС) отражаются в бухгалтерском

учете того отчетного периода, к которому они относятся. Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта могут увеличивать его первоначальную стоимость, если в результате этих действий улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта ОС (п. 27 ПБУ 6/01). Именно на этом основании все формально не подпадающие под понятие реконструкции или модернизации расходы на ремонты учитываются как текущие расходы. В налоговом учете для целей исчисления налога на прибыль эти расходы включаются в полном объеме в состав расходов, уменьшающих доходы от реализации.

В реальной хозяйственной деятельности организации такая позиция, по нашему мнению, не учитывает сути хозяйственной операции, т.е. не соблюдается требование приоритета содержания перед формой, установленное п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утвер-

ждено приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н).

Рассмотрим ситуацию на примере ремонта шахтной и доменной печей, данные по которым представлены в табл. 1.

Таблица 1

Параметры	Шахтная печь	Доменная печь
Первоначальная стоимость (с учетом переоценок), тыс. руб.	3000	70 000
Год ввода в эксплуатацию	1940	1965
Срок полезного использования, установленный при вводе в эксплуатацию, лет	15	25
Норма годовой амортизации, %	6,7	4
Фактический срок эксплуатации, лет	65	40
Начисленная амортизация, тыс. руб.	3000	000

Срок полезного использования печей, который принят при вводе их в эксплуатацию, соответствует сроку полезного использования, определенному исходя из Единых норм амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, установленных Постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072.

В результате капитальных ремонтов фактический срок эксплуатации печей превысил срок полезного использования, установленный исходя из норм амортизации: для шахтной печи — более чем в четыре раза; для доменной — более чем в полтора. В течение срока эксплуатации шахтной печи (65 лет) фактически все ее детали были заменены новыми, а некоторые заменялись неоднократно. Как правило, при ремонтах используются новые материалы, ранее (например, в 1940 г.) в таких печах не применявшиеся, причем производительность, мощность или другие характеристики объекта, кроме срока полезного использования, в целом могут не изменяться.

Ремонт шахтной и доменной печей ведется путем их полной разборки до фундамента с заменой всех основных элементов, конструкций и оборудования; производится ремонт разрушенной части фундамента. Отметим, что в результате таких капитальных ремонтов срок фактической эксплуатации печей существенно увеличивается, однако в бухгалтерском учете этот факт не отражается.

Для анализа ситуации в рассматриваемом примере напомним основные принципы бухгалтерского учета,

закрепленные в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. (далее — Концепция).

Согласно пункту 8.3 Концепции имущество признается в бухгалтерском балансе, когда вероятно получение организацией экономических выгод в будущем от этого имущества и когда его стоимость может быть измерена с достаточной степенью надежности. Имущество не признается в балансе, если нет вероятности, что понесенные организацией расходы принесут ей экономические выгоды в периоды, следующие за отчетным.

В применении к примеру это следует понимать как необходимость формировать стоимость печей после капитального ремонта в размере расходов на ремонт, поскольку в этом случае вновь возникает возможность получения прибыли при их дальнейшем использовании (в следующих отчетных периодах). В противном случае расходы на ремонт должны признаваться расходами текущего периода.

В пункте 6.3.4 Концепции отмечается, что при формировании информации в бухгалтерском учете следует придерживаться определенной осмотрительности в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности, таким образом, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены. Создание скрытых резервов, намеренное занижение активов или доходов и намеренное завышение обязательств или расходов не допускается.

Аналогичные требования установлены в п. 7 ПБУ 1/98. Учетная политика организации должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности).

Согласно п. 18 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

В соответствии с п. 7 ПБУ 10/99 к расходам по обычным видам деятельности относятся расходы *по содержанию и эксплуатации* основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии. Включение затрат на капитальное строительство, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение в состав таких расходов ПБУ 10/99 не предусматривает.

В то же время, как уже отмечалось, п. 27 ПБУ 6/01 позволяет затраты на восстановление объекта ОС отражать в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся, кроме затрат на модернизацию и реконструкцию объекта, если в результате этого улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования. ПБУ 6/01 допускает в случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, учитывать замену каждой такой части при восстановлении как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта (п. 28 ПБУ 6/01).

Это также соответствует положению п. 59 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утверждены приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н; далее — Методические указания), согласно которому срок полезного использования объекта определяется исходя из ожидаемого:

- срока использования в организации этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

- физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен); естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта ОС в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организация должна пересмотреть *срок полезного использования* по этому объекту (п. 60 Методических указаний).

В соответствии с п. 70 Методических указаний учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией объекта ОС (включая затраты по модернизации во время ремонта, проводимого с периодичностью более 12 месяцев), ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений.

Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160, определяет, что долгосрочные инвестиции связаны с капитальным строительством в форме нового строительства, а также рекон-

струкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непроектной сферы. Указанные работы (кроме нового строительства) приводят к изменению сущности объектов, на которых они ведутся, а затраты, производимые при этом, не являются издержками отчетного периода по их содержанию.

В пунктах 8.2—8.8 Инструкции по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 3 октября 1996 г. № 123, приводятся общеметодологические определения¹ следующих понятий: новое строительство, расширение, реконструкция, техническое перевооружение и поддержание мощностей действующих предприятий. В соответствии с положениями Инструкции эти понятия могут уточняться органами, осуществляющими государственное регулирование в соответствующих отраслях экономики, в отраслевых указаниях по вопросу определения этих понятий.

К **реконструкции** действующих предприятий относится переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня на основе достижений научно-технического прогресса и осуществляемое по комплексному проекту на реконструкцию предприятия в целом в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции, в основном без увеличения численности работающих при одновременном улучшении условий их труда и охраны окружающей среды.

К **техническому перевооружению** действующих предприятий относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов и участков на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым более производительным, а также по совершенствованию общезаводского хозяйства и вспомогательных служб.

Для детального понимания проблемы обратимся к специальным техническим документам, регламен-

¹ Эти определения идентичны приведенным в письме Минфина СССР от 29 мая 1984 г. № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий».

тирующим порядок проведения ремонтов в металлургии, на основании которых технические специалисты принимают решение о виде ремонта и характере проводимых в его рамках работ.

Согласно п. 5.4 Положения о планово-предупредительных ремонтах оборудования и транспортных средств на предприятиях министерства цветной металлургии СССР, утвержденного министром цветной металлургии СССР 6 октября 1981 г. (далее — Положение о ППР), *капитальный ремонт* — вид планового ремонта, при котором должны быть восстановлены первоначальные качественные характеристики оборудования: производительность, мощность, точность и др. В процессе капитального ремонта производятся очистка, полная разборка оборудования, промывка узлов, замена или ремонт базовых деталей, замена всех изношенных деталей и узлов, сборка и наладка оборудования. При капитальном ремонте печных агрегатов производится замена всей или большей части каркаса, газоходов, огнеупорной кладки, гарнитуры других элементов печей.

Во Временном положении о техническом обслуживании и ремонтах механического оборудования предприятий системы Министерства черной металлургии СССР, утвержденном заместителем министра черной металлургии СССР А.Р. Борисовым (далее — ТОиР), также установлено, что капитальный ремонт выполняется для восстановления исправности и полного или близкого к полному восстановлению ресурса оборудования с заменой или восстановлением любых его частей, включая базовые. В состав работ по капитальному ремонту входят также работы по модернизации оборудования и внедрению новой техники, выполняемые по заранее разработанным и утвержденным проектам (п. 4.6).

Обратите внимание, что в состав работ по проведению капитального ремонта входят работы по модернизации и внедрению новой техники. Следовательно, бухгалтеру необходимо получать от технических служб более подробную информацию о проводимых работах и о квалификации выполняемых работ техническими специалистами. Без соответствующего заключения специалистов технических служб разобраться в виде проведенных работ бухгалтеру невозможно. При этом в его задачу входит пояснить техническим специалистам, что понятие «модернизация» и «капитальный ремонт» имеют свои принципиальные различия для целей бухгалтерского учета.

Рассмотрим также понятие ресурса в применении к капитальным ремонтам, которое упоминается в ТОиР.

Согласно нормам ГОСТ 27.002-89 «Надежность в технике. Термины и определения»:

■ ресурс — суммарная наработка объекта от начала его эксплуатации или ее возобновления после ремонта до перехода в предельное состояние;

■ предельное состояние — это состояние объекта, при котором его дальнейшая эксплуатация недопустима или нецелесообразна, либо восстановление его работоспособного состояния невозможно или нецелесообразно.

Таким образом, термин «предельное состояние» применяется в двух случаях, принципиально различающихся для целей бухгалтерского учета. В первом случае это состояние, при котором свойства объекта могут быть восстановлены, например, в результате капитального ремонта, во втором случае — объект не подлежит восстановлению и должен быть списан с учета.

Согласно п. 4.8 ТОиР капитальным считается ремонт оборудования с установленной периодичностью не менее одного года, при котором, как правило, производится полная разборка агрегата, замена или восстановление всех изношенных деталей, узлов и других конструктивных элементов (в том числе внутренней облицовки), ремонт базовых деталей и фундаментов, сборка, выверка, регулировка и опробование оборудования вхолостую и под нагрузкой.

При капитальном ремонте шахтной печи предусмотрены следующие работы (п. П4.8. Приложения 4 к ТОиР):

■ частичная (не полная. — *прим. авт.*) замена корпуса печи;

■ ремонт и замена разгрузочного устройства;

■ разборка всех механизмов привода разгрузочного устройства с заменой поврежденных и предельно изношенных деталей;

■ полная замена футеровки (внутренней облицовки) печи;

■ покраска металлоконструкций и оборудования (необработанных поверхностей);

■ опробование механизма вхолостую и под нагрузкой.

В соответствии с п. 4.11 ТОиР для доменных печей и воздухонагревателей устанавливаются капитальные ремонты I, II и III разрядов. Виды работ, предполагающие капитальный ремонт по разрядам, приведены в Приложении 4 к ТОиР (п. П.4.3). Для иллюстрации приведем виды ремонта по укрупненным группам деталей печи, характеризующим суть проводимых работ (табл. 2).

Таблица 2

Оборудование	Виды работ, определяющие разряд капитального ремонта		
	I разряд	II разряд	III разряд
Фундамент печи и вспомогательных устройств	Ремонт	Ревизия, ремонт	Ремонт не предусмотрен
Металлоконструкции газопроводов, воздухопроводов и прочие	Полная замена	Полная или частичная замена	Ремонт
Холодильники горна и прочие	Полная замена	Полная или частичная замена	Ремонт
Огнеупорная кладка, футеровка	Полная замена	Полная или частичная замена	Ремонт
Механическое оборудование печи, вспомогательные устройства и коммуникации трубопроводов	Полная замена или ремонт	Замена или ремонт	Ремонт
Воздухонагреватели	Полная замена	Полная или частичная замена	Ремонт

В большинстве случаев капитальный ремонт I разряда фактически означает полную замену всех агрегатов и деталей печи, т.е. разборку печи до основания и строительство новой печи на старом фундаменте, который также подвергается ремонту. Аналогично производится капитальный ремонт шахтной печи. Очевидно, что при строительстве используются новые материалы и технологии, обеспечивающие соответствующие современным требованиям надежности и безопасности условия эксплуатации таких объектов. При этом ресурс (период между ремонтами) может не измениться в связи с более высокими требованиями, установленными правилами по технике эксплуатационной безопасности.

В течение всего срока эксплуатации (в рассматриваемом примере 65 и 40 лет) в результате капитальных ремонтов проводится не только ремонт отдельных частей и деталей, но и полная замена металлоконструкций, корпусов и деталей. Отметим, что, как правило, часть агрегатов указанных объектов заменяется неоднократно.

Для шахтных и доменных печей паспортом, внутренними положениями организации или Положением о ППР может быть предусмотрен регулярный ремонт, например, каждые пять лет как в течение срока полезного использования, так и при дальнейшей эксплуатации. Такие ремонты обеспечивают нормальную и безопасную работу печей в течение всего срока эксплуатации. Ремонт в течение установленного при вводе в эксплуатацию объекта срока (15 лет для шахтной или 25 лет для доменной печи) производится в соответствии с данными паспорта объекта и обеспечивает установленный им срок эксплуатации.

Капитальные ремонты после истечения срока полезного использования объекта, установленного паспортом, необходимы для обеспечения работы основного средства в течение более длительного времени.

Еще одним аргументом в пользу увеличения первоначальной стоимости оборудования после капитального ремонта, выполняемого на полностью амортизированном объекте, является изменение СПИ, который в бухгалтерском учете является одним из основных параметров основного средства. Увеличение срока полезного использования должно быть отражено в инвентарной карточке объекта и подтверждено соответствующим заключением комиссии, которая обязана принять объект после ремонта. Приемка объекта проводится в соответствии с проектом, техническими требованиями и условиями, предъявляемыми к объекту, строительными нормами и правилами.

Проведем анализ понятия «срок полезного использования». ГОСТ 27.002-89 содержит следующие определения:

■ **срок службы** — это календарная продолжительность эксплуатации объекта от начала эксплуатации или ее возобновления после ремонта до перехода в предельное состояние;

■ **назначенный срок службы** — календарная продолжительность эксплуатации объекта, при достижении которой эксплуатация объекта должна быть прекращена независимо от его технического состояния.

Ранее в ГОСТ 13377-75 было другое определение: *плановый срок службы* — установленное календарное время эксплуатации оборудования, обусловленное уровнем его физического или морального износа — может быть выражен путем деления числа 100 на норму

амортизационного отчисления для полного восстановления (реновацию) оборудования. В ГОСТ 27.002-89 такое понятие отсутствует.

Таким образом, понятие «срок полезного использования» в бухгалтерском учете — это плановый срок службы объекта согласно ГОСТ 13377-75, а назначенный срок службы — это срок между капитальными ремонтами. Термин «срок службы» больше применим к сроку эксплуатации от ее начала, в том числе и после ремонта, до списания объекта. Можно сказать, что в результате капитального ремонта срок службы не меняется, а вот СПИ — увеличивается. Это также соответствует приведенным ранее положениям Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств.

В заключение отметим, что для правильной квалификации вида затрат при проведении капитальных ремонтов бухгалтер должен получить более подробную информацию от технических служб организации о проводимых работах и их результатах, обращая внимание на применение при ремонте новых материалов, технологий, использование деталей в современном исполнении, а также степень замены деталей и частей объекта.

Следует также учитывать факт, что технические службы часто рассматривают расходы на ремонт в соответствии с предназначением самих служб, не вникая в суть выполняемых работ. Так, например, если все плановые капитальные ремонты выполняет не отдел капитального строительства, а отдел главного механика, отвечающий за такие ремонты, автоматически все расходы рассматриваются им как текущие.

Необходимо быть внимательным и своевременно выявлять ситуацию, при которой капитальный ремонт объекта фактически приводит к созданию нового объекта под старым инвентарным номером. Организация должна сама определить порядок отражения расходов по капитальным ремонтам, выполненным в конце срока полезного использования или позже.

Увеличение первоначальной стоимости объекта в результате капитального ремонта, после того как первоначальная стоимость была полностью самортизирована (перенесена), обеспечивает соблюдение принципа соответствия доходов и расходов, устраняет ситуацию, когда в организации создаются скрытые резервы в виде новых объектов ОС. Если они учитываются как «старые» основные средства и отражаются в бухгалтерской отчетности по нулевой стоимости, то искажа-

Для правильной квалификации вида затрат при проведении капитальных ремонтов бухгалтер должен получить подробную информацию от технических служб о проводимых работах

ются все финансовые показатели, характеризующие использование основных фондов, что влечет за собой налоговые риски.

Когда балансовая стоимость объекта основных средств равна нулю и уже отражает утраты экономических выгод, ожидавшихся от актива, последующие затраты, связанные с восстановлением этих выгод, должны капитализироваться.

На наш взгляд, бухгалтер организации в случае возникновения в его практике подобной ситуации должен действовать следующим образом:

- обратить внимание на основной объект риска — вид капитального ремонта оборудования (например, капитальный ремонт доменной печи I разряда);

- проанализировать сметы на предмет наличия в них работ по модернизации и приобретению новой техники;

- получить от технических служб подтверждающие документы и ответы на следующие вопросы:

- изменяется ли срок полезного использования в результате проведенного ремонта,

- изменяется ли мощность и производительность печи;

- изменяются ли другие технические и прочие характеристики, включая энергопотребление, увеличение периода между обязательными регламентными работами и т.п.;

- проводились ли какие-либо работы, подпадающие под понятие «модернизация», и приобреталась ли какая-либо техника,

- а также другие возможные пояснения, которые помогли бы бухгалтеру понять суть проводимых работ;

- обратить внимание при анализе работ, выполняемых в рамках капитального ремонта, на особенности этих работ (например, для шахтной печи в рамках капитального ремонта должна производиться только частичная замена корпуса печи).

На основании анализа полученной информации бухгалтеру следует квалифицировать работы по проведению капитального ремонта в качестве текущих или капитализируемых расходов.