

## KAI KURIE PAGRINDINIŲ PRIEMONIŲ REMONTO APSKAITOS KLAUSIMAI

G. SAVONIAKIENE

Produkcijos savikaina — svarbus vienuoliktojo penkmečio įmonių darbo įvertinimo rodiklis. Jo apskaičiavimo objektyvumui daro įtaką pagrindinių priemonių remonto išlaidos, kurios į produkcijos savikainą įskaitomos tiesiogiai arba amortizaciniais atskaitymais. Informacija apie remonto išlaidas apskaitoma įvairiose sąskaitose bei nomenklatūriniuose straipsniuose, todėl, apibendrinant ją, susidaro įvairių sunkumų. Be to, nemažai problemų susijusios su išlaidų priskyrimu atitinkamai remonto rūšiai bei jų apmokėjimu iš skirtingų šaltinių. Minėtus aktualius produkcijos savikainos formavimo klausimus panagrinėsime šiame straipsnyje.

Atsižvelgiant į pagrindinių priemonių darbų apimtį ir jų periodiškumą, remontai skirstomi į einamąjį ir kapitalinį. Einamojo remonto išlaidos yra įskaitomos į produkcijos savikainą, o kapitalinio remonto — apmokamos iš amortizacijos fondo lėšų. Nustatyti griežtą ribą tarp remonto darbų, priskiriamų einamajam arba kapitaliniam remontui, gana sudėtinga. Pagrindinis kriterijus, kuriuo vadovaujamosi šiuo metu, tai darbų periodiškumas. Darbai, pasikartojantys per metus, priskiriami einamajam remontui, o nepamokėjantys — kapitaliniam. Todėl tie patys darbai (pavyzdžiui, sienų dažymas) gali būti priskiriami ir einamajam, ir kapitaliniam remontui. Gana dažnai įmonėse vadovaujamosi turimu laisvų lėšų šaltinių ir todėl pažeidžiama finansinė drausmė.

Remonto darbų neapibrėžtumui turėjo įtakos ir tai, pažymi V. Mazdovovas, nagrinėjęs buhalterinės apskaitos istoriją, kad pagrindinių priemonių apskaitos nuostatuose remontai buvo skirstomi į einamąjį ir kapitalinį, o techninėse tarnybose dar buvo išskiriamas ir vidutinis remontas (6, p. 209). Toks skirtingas remonto rūšių traktavimas susiklostęs jau seniai. Pavyzdžiui, 1938 m. vadovėliuose A. Lozinskis mini tris remontų rūšis (5, p. 248), o M. Zembrakas — tik dvi (3, p. 141).

Vidutinio remonto išlaidos buvo įskaitomos į produkcijos savikainą. Apie tai dar rašė A. Lozinskis (5, p. 248). Vėliau, nuo 1963 m., vidutinio remonto išlaidos pradėtos apmokėti iš amortizacijos fondo lėšų (10, p. 14), nes į jas buvo atsižvelgta skaičiuojant naujas amortizacijos normas. Tačiau tais pačiais metais patvirtintuose pagrindinių priemonių buhalterinės apskaitos nuostatuose apie vidutinį remontą bei jo išlaidų apmokėjimo šaltinius visai neužsiminama.

Be to, 1963 m. patvirtintuose pagrindinių priemonių apskaitos nuostatuose ir buhalterinės apskaitos sąskaitų plane pažymima, kad darbų, priskirtinų vienai arba kitai remonto rūšiai atsižvelgiant į šakų ypatybes, sąrašą nustato ministerijos arba žinybos (9, p. 32—33; 11, p. 102). Šiuo metu galiojančiuose pagrindinių priemonių apskaitos nuostatuose šis sąrašas jau neminimas (12).

Vadinasi, nepakankamas klausimų suderinimas normatyviniuose dokumentuose, galimybės tam tikrose pramonės šakose skirtingus darbus priskirti vienai ar kitai remonto rūšiai sudarė sąlygas reguliuoti remonto išlaidas tarp jų finansavimo šaltinių.

Visų remonto rūšių paskirtis bendra, t. y. garantuoti pastovų pagrindinių priemonių dalyvavimą gamybos procese. Rementuojant pagrindines priemones, formuojasi vienodos išlaidos. Mūsų nuomone, sąlyginis remonto išlaidų suskirstymas ir skirtingų finansavimo šaltinių taikymas vienodomis išlaidoms tik komplikuoja padėtį. Todėl mes pritariame ekonomistams A. Kašajevui (8, p. 54), S. Sulmanui (15, p. 199—200), V. Senčagovui, V. Ostapenkai, V. Miliajevui (14, p. 183—185), siūlantiems visų remontų rūšių išlaidas sujungti ir finansuoti iš vieno šaltinio. Pažymėtina, kad minėti autoriai siūlo naudoti skirtingus šaltinius: vieni — produkcijos savikainą, kiti — amortizacijos arba remonto fondą.

Mūsų nuomone, teisūs tie ekonomistai, kurie rekomenduoja visas remonto išlaidas įskaityti į produkcijos savikainą. Tiek einamojo, tiek ir kapitalinio remonto išlaidos iš dalies atnaujina pagrindinių priemonių vertę, todėl jų ekonominė prigimtis vienoda. Didesnė šių išlaidų dalis \*, sudaranti einamojo remonto išlaidas, tiesiogiai įskaitoma į produkcijos savikainą. Per metus einamojo remonto išlaidos formuojasi tolygiau už kapitalinio remonto išlaidas. Tačiau, jeigu einamojo remonto darbų apimtis skirtingais mėnesiais būna nevienoda, tai jo išlaidos į produkcijos savikainą įskaitomos remiantis sąmata. Kiekvieną mėnesį gamybos išlaidose atvaizduojama 1/12 metinės sąmatinės sumos dalis. Analogiškai galima būtų iš produkcijos savikainos apmokėti ir kapitalinio remonto išlaidas.

Kita vertus, juk amortizacijos fondo lėšos taip pat sudaromos į produkcijos savikainą įskaitant nusidėvėjusią ir remontui skirtą pagrindinių priemonių dalį. Vadinasi, tiek einamojo, tiek kapitalinio remonto išlaidos apmokamos iš to paties pirminio šaltinio — produkcijos savikainos. Skirtinga tik išlaidų apmokėjimo tvarka.

Pažymėtina, kad skirtingai formuojasi planinis finansavimo šaltinio dydis. Einamojo remonto išlaidų suma nustatoma atsižvelgiant į planines išlaidų normas ir planuojamą darbų apimtį; ji atspindi įrengimų priežiūros ir eksploatavimo, cechinių bei bendrų įmonės išlaidų sąmatose.

Kapitalinio remonto išlaidų apmokėjimo šaltinis — amortizacijos fondas — formuojamas kas mėnesį. Remiantis metinėmis amortizacijos normomis, nuo pagrindinių priemonių pradinės vertės į produkcijos savikainą įskaitoma atitinkama suma. Vadinasi, amortizacijos fondo lėšų kapitaliniam remontui dydį sąlygoja amortizacijos norma.

Nustatant pagrindinių priemonių amortizacijos normas kapitaliniam remontui, labai svarbu tiksliai apskaičiuoti jų eksploatavimo trukmę, kapitalinio remonto bei modernizavimo išlaidų dydį. Pavyzdžiui, objekto eksploatavimo trukmei turi įtakos daugelis tarpusavyje susijusių veiksnių: technikos pažangos tempai, darbo priemonių ilgaamžiškumas bei kitos techninės ekonominės charakteristikos, jų gamybos apimtis, paskirstymo proporcijos ir pan. (14, p. 63, 78). Todėl suprantama, kad amortizacijos normos apskaičiuojamos remiantis vidutiniais dydžiais, kurie negali atspindėti konkrečių eksploatavimo sąlygų, remonto darbų specifikos, jų atlikimo būdo, objektų eksploatavimo trukmės ir kt. Taigi amortizacijos fondo lėšų kapitaliniam remontui dydis gali atitikti įmonių poreikius arba neatitikti jų.

Palyginus einamojo ir kapitalinio remonto išlaidų apmokėjimo šaltinių planavimą, prieinama prie tokių išvadų: 1) einamojo remonto išlaidos (kartu ir dalis savikainos) planuojamos atsižvelgiant į konkrečias įmonių sąlygas bei poreikius, kapitalinio remonto — centralizuotai, pagal vidutines atitinkamos šakos arba viso liaudies ūkio sąlygas; 2) einamojo remonto išlaidų planinė suma skaičiuojama nustatant pagrindines ir pridėtines išlaidas, o kapitalinio remonto — procentais nuo pagrindinių priemonių vertės.

\* Pavyzdžiui, 1980 m. einamojo remonto išlaidos bendroje remonto išlaidų sumoje sudarė: Elektrotechnikos gamykloje „Elfa“ — 71,5%, „Pergalės“ konditerijos fabrike — 69%, Plastmasinių dirbinių gamykloje — 29,5%, Kuro aparatūros gamykloje — 44,5%.

Mūsų nuomone, einamojo remonto išlaidų planavimo praktika geriau atitinka įmonių poreikius, todėl mes pritariame ekonomisto A. Kašajevu nuomonei, t. y. bendras remonto išlaidas, sudarant rezervą, tolygiai įskaičiuoti į produkcijos savikainą.

Panaši patirtis sukaupta ekonominės savitarpio pagalbos šalyse. Pavyzdžiui, VLR (7, p. 96), VDR (18, p. 13—14, 31), CSSR (1, p. 24—29), RSR (17, p. 22—23) pagrindinių priemonių einamojo ir kapitalinio remonto išlaidos apskaitomos bendrai ir apmokamos iš vieno šaltinio. VDR toks šaltinis yra remonto darbų fondas, sudarytas iš savikainos, o VLR, RSR, CSSR — produkcijos savikaina.

Kapitalinio remonto išlaidų apskaitai skirta sintetinė sąskaita „Kapitalinis remontas“. S. Ščenkovas, istoriškai nagrinėjęs sąskaitų plano vystymąsi, pažymi, kad iki 1938 m. kapitalinio remonto išlaidos buvo apskaitomos kapitalinių įdėjimų balanse (16, p. 19). Vėliau, kai „Amortizacijos fondo“ sąskaita buvo padalyta į dvi, t. y. „Amortizacijos fondo, skirto įmokoms į Pramonės banką“ ir „Amortizacijos fondo kapitaliniam remontui, liekančio direktoriaus žinioje“, sąskaitas, kapitalinio remonto išlaidos pradėtos apskaičiuoti pagrindinės veiklos balanse.

Tuo metu galiojo šakiniai sąskaitų planai, todėl vienuose pramonės šakose kapitalinio remonto išlaidos buvo apskaitomos „Pagalbinės gamybos“ sąskaitoje (sunkioji pramonė), o kitose — „Kapitalinio remonto išlaidų“ sąskaitoje (lengvoji, maisto pramonė). Nors dabar yra patvirtinti nuostatai, reikalaujantys visas kapitalinio remonto, vykdomo ūkio būdu, išlaidas sukaupiti „Pagalbinės gamybos“ sąskaitoje, tačiau taip apskaitoma ir dabar. „Kapitalinio remonto“ sąskaitos naudojimas sudaro galimybę turėti įvairių informaciją apie šias išlaidas.

Priklausomai nuo pagrindinių priemonių eksploatavimo vietos einamojo remonto išlaidos apskaitomos tokiose gamybos išlaidų sąskaitose: „Pagrindinė gamyba“, „Pagalbinė gamyba“, „Cechinės išlaidos“, „Įrengimų priežiūra ir eksploatavimo išlaidos“ bei „Bendros įmonės išlaidos“. Specialios sąskaitos, skirtos einamojo remonto išlaidoms apskaičiuoti, šiuo metu nėra.

Be to, būtina pažymėti, kad „Cechinių išlaidų“ ir „Bendrų įmonės išlaidų“ sąskaitose einamojo remonto išlaidos apskaitomos kompleksiniuose straipsniuose, t. y. kartu su kitomis išlaidomis. Pavyzdžiui, „Bendrų įmonės išlaidų“ sąskaitoje einamojo remonto išlaidos kaupiamos tokiuose straipsniuose: priešgaisrinės ir sukarintos apsaugos ir sargybos išlaidos, kitos išlaidos, bendros įmonės paskirties pastatų, įrenginių ir inventoriaus priežiūra ir einamasis remontas. Visa tai rodo, kad nei sintetinėje, nei analitinėje apskaitoje nėra apibendrintos informacijos apie einamojo remonto išlaidas. Todėl, skaičiuojant šiuos duomenis, informacija papildomai renkama iš įvairių buhalterinių sąskaitų.

1933—1949 m. einamojo remonto išlaidos buvo apskaitomos specialioje „Einamojo remonto“ sąskaitoje (4, p. 14—30). Savo struktūra ši sąskaita buvo priskiriama paskirstomųjų (5, p. 246), o vėliau surenkamųjų-paskirstomųjų sąskaitų grupei (2, p. 213). Šios sąskaitos debete buvo surenkamos išlaidos, o kredite atvaizduojamas jų įskaitymas į produkcijos savikainą. Debeto likutis šioje sąskaitoje reiškė nepaskirstytą, t. y. neišskaitytą į produkcijos savikainą, einamojo remonto išlaidų sumą. Einamojo remonto sąskaitos panaikinimas siejamas su bendromis sąskaitų plano pakeitimo tendencijomis, kurios, įvedus žurnaling-ordering buhalterinės apskaitos formą, motyvuojamos analitinės apskaitos vaidmens didinimu bei sintetinių sąskaitų skaičiaus mažinimu (4, p. 27). Visa tai gerokai pablogina informaciją apie pagrindinių priemonių remontų išlaidas.

Šiuo metu, mūsų nuomone, būtina visas remontų išlaidas apibendrinti vienoje sintetinėje sąskaitoje. Galima būtų pasinaudoti M. Puškar pasiūlymu, t. y. „Kapitalinio remonto“ sąskaitą pavadinti „Remonto ir modernizavimo išlaidos“ ir išskirti 3 subsąskaitas: I — „Kapitalinis remontas“,

2 — „Einamasis remontas“, 3 — „Įrengimų modernizavimas“ (13, p. 12). Turint tokią sintetinę sąskaitą, pagerėtų informacija apie pagrindinių priemonių remontus ir susidarytų galimybė geriau kontroliuoti produkcijos savikainą formuojančias išlaidas.

#### LITERATURA

1. Бенеш Л. Бухгалтерский учет в Чехословацкой Социалистической Республике.— М.: Финансы, 1975.
2. Василенко П. Н. Курс бухгалтерии.— М.: Госпланиздат, 1942.
3. Жебрак М. Х. Курс бухгалтерского учета промышленности.— М.: Союзучетиздат, 1938.
4. Кашаев А. Н. Основные направления совершенствования плана счетов.— Бухгалтерский учет, 1979, № 11.
5. Лозинский А. И. Курс теории бухгалтерского учета.— М.: Союзучет, 1938.
6. Маздоров В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР.— М.: Финансы, 1972.
7. Мацкевичюс И. С. Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ.— М.: Финансы, 1977.
8. Обсуждение проблем совершенствования учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции.— Бухгалтерский учет, 1983, № 2.
9. План счетов бухгалтерского учета.— М.: Финансы, 1970.
10. Положение о порядке планирования, начисления и использования амортизационных отчислений в народном хозяйстве / М-во финансов СССР 1962 г.: Справочник по бухгалтерскому учету.— М.: Финансы, 1965.
11. Положение по бухгалтерскому учету основных фондов (средств) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций / М-во финансов СССР 1963 г.: Справочник по бухгалтерскому учету.— М.: Финансы, 1965.
12. Положение по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций / М-во финансов СССР 1976 г.; Вербов Г. Д., Петрухин Н. И. Справочник нормативных документов по бухгалтерскому учету.— М.: Финансы, 1978, т. 1.
13. Пушкарь М. Аналитический учет затрат в ремонтных цехах.— Бухгалтерский учет, 1978, № 3.
14. Сенчагов В. К., Остапенко В. В., Мняев В. А. Амортизационный фонд в условиях интенсификации производства.— М.: Финансы, 1975.
15. Шильман С. И. Основные фонды и амортизация.— Минск: Наука и техника, 1977.
16. Шенков С. А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия.— М.: Финансы, 1973.
17. Урдя Д. Бухгалтерский учет в Социалистической Республике Румынии.— М.: Финансы, 1974.
18. Хельмунд Э., Райнеке Т., Гайслер Т. Бухгалтерский учет в Германской Демократической Республике.— М.: Финансы, 1975.

Vilniaus V. Kapsuko universitetas  
Buhalterinės apskaitos katedra

Redakcinei kolegijai įteikta  
1983 m. birželio mėn.

#### НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА РЕМОНТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Г. САВОНЯКЕНЕ

#### Резюме

В статье рассматриваются проблемы, связанные с выделением нескольких видов ремонтов и покрытием этих расходов из двух источников.

Назначение текущего, среднего и капитального ремонта — обеспечить нормальную работу основных средств. При любом ремонте возникают

одинаковые затраты, которые покрываются за счет средств амортизационного фонда (капитальный) или включаются в себестоимость продукции (текущий ремонт). Целесообразно одинаковые затраты покрывать за счет единого источника — себестоимости продукции.

Информация о текущем ремонте учитывается на различных производственных счетах, поэтому нет обобщенных данных о произведенных затратах. Необходимо всю информацию о расходах на ремонт и модернизацию основных средств концентрировать на одном синтетическом счете.