

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК: 657.47:658

ОБЛІК ВИТРАТ З ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Ю.Ю. Миронова, кандидат економічних наук. А.М. Попова.
Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка

© *Миронова, Ю.Ю., 2014.*

© *Попова, А.М., 2014.*

Стаття отримана редакцією 17.11.2014 р.

Вступ. Одним із найважливіших чинників підвищення ефективності виробництва є забезпеченість підприємства основними засобами. Для їх підтримки у належному робочому стані власникові підприємства потрібно виділяти кошти на поточний і капітальний ремонт, технічне обслуговування, модернізацію, реконструкцію та інші види поліпшень. Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від достовірного обліку таких видів витрат і економічних вигід, від їх здійснення, від правильного відображення у бухгалтерському та податковому обліках.

Однак сучасна система організації бухгалтерського обліку основних засобів не може цілком задовольнити зростаючі інформаційні потреби управління. Якість інформації щодо номенклатури витрат на поліпшення основних засобів та об'єктивність її відображення у звітності останнім часом втрачають свою корисність для користувачів. Діюча нормативно-правова база обліку залишає нерозв'язаною низку проблем методичного й організаційного характеру стосовно відображення і систематизації витрат з поліпшення основних засобів. Тому їх розв'язання сприятиме правильному визначенню вартості поліпшених об'єктів основних засобів та оптимізації пов'язаних з ними витрат у процесі господарської діяльності, що на сьогодні є актуальним завданням, крім того, надасть змогу ефективніше розв'язувати завдання управління збереженням, рухом та використанням об'єктів основних засобів, адже ефективне управління й інвестування неможливе без достовірної інформації, а її може забезпечити лише вдало організований обліковий процес, що ґрунтується на прогресивному практичному досвіді та глибокому теоретико-аналітичному дослідженні [8].

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Значний внесок у розроблення теоретичних основ та концептуальних методичних підходів до проблем обліку витрат з ремонту й поліпшення основних засобів на підприємстві здійснили вітчизняні вчені-економісти. Актуальні питання організації та методики обліку витрат на ремонт основних засобів, відповідно до вимог Податкового кодексу України й внесених змін до нього, розглянуто у працях О.Ізмайлової [8], О.Коваль [9] та О.М.Колеснікової [10]. Т.О.Шматковська [11] й А.В.Череп [12] розглядають проблематику застосування типових форм первинних документів щодо організації обліку основних засобів, а також формування аналітичного облікового процесу поліпшень (ремонту та модернізації) основних засобів в

умовах його автоматизації. Однак залишається значна кількість невирішених питань, пов'язаних з обліком поліпшення основних засобів: єдність загальноекономічної, податкової та бухгалтерської термінології, дискусійність питань методики й організації обліку витрат на поліпшення основних засобів.

Постановка завдання. Завданням є дослідження особливостей відображення господарських операцій з поліпшення основних засобів у системах бухгалтерського і податкового обліку, їх порівняння, визначення проблем та напрямів удосконалення обліку таких витрат на промислових підприємствах України.

Основний матеріал і результати дослідження. Особливості економічної системи України визначають специфічні вимоги до підвищення ефективності процесу відтворення основних виробничих фондів, у яких матеріалізуються нові ресурси, що накопичуються. Рациональне використання основних засобів, їх провідна роль у забезпеченні розширеного відтворення впливають на формування сукупної народногосподарської ефективності, розвиток економічної системи в цілому. Ураховуючи значимість основних засобів у здійсненні виробничого процесу доцільно зосередити увагу на проблемних питаннях бухгалтерського та податкового обліку, що виникли у зв'язку із трансформуванням вітчизняного обліку відповідно до Міжнародних стандартів.

В економічній літературі особливу увагу приділено видам ремонтних робіт, які залежно від складності, характеру і періодичності проведення мають різну мету. За основу беруться різні ознаки, основні з них класифікуються залежно від мети, яку переслідує підприємство: технічний огляд, ремонт та поліпшення.

Доцільно зазначити, що чіткого визначення понять модернізації, ремонту й інших видів поліпшень у законодавстві немає. Але в ряді відомих нормативних актів такі роз'яснення є. Згідно з листом Держказначейства України «Про облік вартості робіт з модернізації комп'ютерного устаткування» [6] модернізація й реконструкція – це комплекс робіт, який передбачає зміну техніко-експлуатаційних даних необоротних активів з метою підвищення їх техніко-економічного рівня. У П(С)БО 7 «Основні засоби» [2] та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів [5] під поняттям модернізації розуміють поліпшення технічних параметрів устаткування з метою збільшення строку корисної експлуатації або виробничої потужності.

Щодо терміна «ремонт», то такого визначення також немає в законодавстві. Значення цього поняття можна знайти у відомих актах. У листі Держбуду України «Про віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального й поточного ремонтів» [7] надано визначення термінів:

– поточний ремонт – комплекс ремонтно-будівельних робіт, що передбачає систематичну й своєчасну підтримку експлуатаційних якостей і попередження передчасного зношування конструкцій та інженерного устаткування;

– капітальний ремонт – комплекс ремонтно-будівельних робіт, що передбачає заміну, відновлення й модернізацію конструкцій і устаткування будов у зв'язку з їх фізичною зношеністю й руйнуванням, поліпшення експлуатаційних показників, а також поліпшення планування будови і благоустрою території без зміни будівельних габаритів об'єкта.

П(С)БО 7 «Основні засоби» [2] передбачено, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Хоча й у бухгалтерському обліку чітко визначено, що до поліпшення основних засобів належать модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, але, як і в податковому обліку, визначення поняття «поліпшення основних засобів» відсутнє.

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів [5] розглядаються такі варіанти поліпшення основних засобів:

– модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

– заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції;

– упровадження більш ефективного технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;

– добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду.

Крім того, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів передбачено, що рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт незалежно від того, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що призведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи виконуються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані й одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

Так, порівняльний аналіз чинного нормативно-облікового законодавства України підтвердив проблему відсутності чіткого тлумачення понять «технічне обслуговування», «ремонт» й «поліпшення основних засобів». Крім того, у кожному з розглянутих нормативно-правових актів є розбіжності й у переліку видів таких робіт, що ускладнює обліковий процес вартості поліпшених основних засобів.

Після дослідження норм податкового законодавства з'ясовано, що змістовного трактування зазначеного поняття в Податковому кодексі України також не наведено. У цьому законодавчому акті [1] указано, що до поліпшення слід відносити поточний і капітальний ремонти, реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння та інші види поліпшення основних фондів.

Згідно з Податковим кодексом України первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією), що зумовлює зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів, у сумі, яка перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року.

Сума витрат, пов'язана з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (у т. ч. орендованих), у розмірі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат звітного податкового періоду, в якому такий ремонт та поліпшення було здійснено.

Виходячи з перелічених у податковому законодавстві видів поліпшення основних фондів, постає потреба у чіткому визначенні самого поняття «поліпшення основних засобів», а також необхідно:

- розмежовувати операції з поліпшення з іншими операціями, насамперед з операціями з технічного обслуговування та експлуатації;
- визначати, які конкретні витрати належать до витрат на поліпшення.

Отже, перш ніж відобразити в бухгалтерському або податковому обліку операції з ремонту або поліпшення основних засобів, необхідно пересвідчитися в тому, що це саме операція з ремонту чи поліпшення, а не витрати, пов'язані, скажімо, з утриманням та експлуатацією об'єкта основних засобів.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [2] і П(С)БО 16 «Витрати» [3] витрати на ремонти й інше поліпшення основних засобів, які призводять до збільшення очікуваних майбутніх вигод від використання певних об'єктів, капіталізуються, тобто включаються в первинну вартість основних засобів. Отже, залишкова вартість зростає, але розмір раніше нарахованої амортизації при цьому залишається на попередньому рівні.

Відповідно до зазначених вище нормативних документів витрати на ремонт основних засобів відображаються в бухгалтерському обліку таким чином:

- у першому випадку на суму здійснених витрат збільшується балансова вартість, що згодом призводить до зростання амортизаційних відрахувань й, отже, до збільшення витрат підприємства за елементом собівартості «амортизація». Однак установлене джерело (амортизація) за виконаними роботами при цьому не змінює своєї величини, тому що відбувається збільшення первинної вартості основних засобів;

- у другому випадку витрати на зазначені ремонтні роботи відразу потрапляють до витрат поточного періоду, не змінюючи ні первісну вартість, ні розмір амортизаційних відрахувань.

Про правила податкового обліку витрат на поліпшення можна говорити тільки на етапі їх здійснення. Надалі ці витрати стають частиною балансової вартості груп або окремими об'єктами групи 1 (кожний зі своєю балансовою вартістю) і як окремий об'єкт податкового обліку перестають існувати.

Між витратами на поліпшення та витратами на придбання й виготовлення є ще одна серйозна відмінність. У Податковому кодексі України наведено конкретні види витрат, що належать відповідно до витрат на придбання і до витрат на виготовлення. Обидва переліки не є вичерпними, але вони дають більш-менш достатнє уявлення про склад кожного виду витрат [1].

Схожого переліку конкретних витрат, що належать до витрат на поліпшення, в Податковому кодексі України немає. Тому на практиці зустрічаються різні підходи до формування такого переліку, і далеко не завжди позиція платників податків збігається з позицією контролюючих органів.

У цілому норми Податкового кодексу, що визначають порядок податкового обліку витрат на ремонт та поліпшення, викладено не досить чітко, а отже, їх навряд чи можна назвати правилами. Проте, аналізуючи ці й деякі інші норми Податкового кодексу України, можна сформулювати низку правил податкового обліку витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів (рис. 1).

ПРАВИЛА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ФОНДІВ	
1	Витрати на проведення «всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів», тобто матеріальних цінностей, призначених платником податків для використання у власній господарській діяльності протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію, підлягають амортизації.
2	Суми витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів, у межах, установлених Податковим кодексом України, включаються до складу валових витрат.
3	До витрат на поліпшення, як правило, відносять: – матеріальні витрати, тобто витрати на придбання запасних частин, комплектуючих, будівельних та інших матеріалів, а також витрати, пов'язані з їх придбанням; – витрати на оплату праці працівників, що виконують роботи з поліпшення, а також збори і внески на соціальні заходи; – витрати на оплату послуг сторонніх організацій; – суму ПДВ, сплачену в складі вартості матеріальних ресурсів або робіт, послуг (за певних обставин).

Рис. 1. Податковий облік витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів

Після дослідження сутності терміна «поліпшення основних засобів», згідно з діючими нормативно-законодавчими документами, у таблиці 1 наведено узагальнений перелік їх видів.

Таблиця 1

Узагальнений перелік видів поліпшення основних засобів

Нормативний акт	Види ремонтних робіт
Податковий кодекс [1]	– поточний ремонт;
	– капітальний ремонт;
	– модернізація;
	– реконструкція;
	– технічне переозброєння;
	– інші види поліпшення.
П(С)БО 7 «Основні засоби» [2]	– модернізація;
	– модифікація;
	– добудова;
	– дообладнання;
	– реконструкція;
	– інші види поліпшення.
МСФЗ 16 «Основні засоби» [4]	– модифікація програмного забезпечення та об'єктів основних засобів, що збільшує термін їх корисного використання;
	– створення нового змінного елемента складного об'єкту основних засобів;
	– упровадження нових виробничих процесів, що забезпечать зменшення витрат;
	– удосконалення деталей, вузлів і машин для досягнення якості продукції;
	– ремонт та обслуговування.
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [5]	– модернізація;
	– модифікація;
	– заміна окремих частин обладнання;
	– впровадження ефективнішого технологічного процесу;
	– добудова (надбудова);
	– технічне обслуговування та технічний огляд;
Лист Держбуду України «Про віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального й поточного ремонтів» [7]	– ремонт.
	– поточний ремонт;
	– капітальний ремонт.

З метою удосконалення синтетичного обліку запропоновано для відображення витрат на ремонт відкривати на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» вільний субрахунок «Ремонт основних засобів» з виділенням на ньому статей «Капітальний ремонт» і «Поточний ремонт». На даному рахунку «Ремонт основних засобів» доцільно акумулювати інформацію про виконані ремонти та витрати за відповідними відремонтованими об'єктами. Це дозволить проаналізувати періодичність, доцільність і ефективність здійснених ремонтів на підприємстві.

Наведена класифікація передбачає включати до поліпшення основних засобів витрати на: модернізацію; технічне переозброєння; модифікацію; технічне обслуговування; добудову (надбудову); заміну окремих частин обладнання; упровадження ефективнішого технологічного процесу; технічний огляд; дообладнання; реконструкцію; капітальний ремонт; інші види поліпшення основних засобів.

Висновки. За результатами проведеного дослідження визначені такі напрями вдосконалення бухгалтерського обліку витрат з поліпшення основних засобів:

1. Доопрацювання нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік, у контексті тлумачення терміна «поліпшення основних засобів» і переліку видів витрат, що входять до їх складу.

2. Визначення основних рахунків з обліку витрат на поліпшення основних засобів, що дозволить деталізувати інформацію щодо видів поліпшення та достовірно формувати інформацію для прийняття управлінських рішень на підприємстві.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

4. Міжнародні стандарти фінансової звітності 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.kiev.ua>.

5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

6. Лист Держказначейства України «Про облік вартості робіт з модернізації комп'ютерного устаткування» № 3.4-08/1342-137 від 31.07.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Лист Держбуду України «Про віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального й поточного ремонтів» № 7/7-401 від 30.04.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

8. Ізмайлова О. Облік витрат з поліпшення основних засобів на промислових підприємствах / О. Ізмайлова // Вісник КТУ. – 2010. – № 25. – С. 20 – 24.

9. Коваль О. Облік витрат з поліпшення основних засобів / О. Коваль // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 7. – С. 18-22.

10. Колеснікова О.М. Облік поліпшення основних засобів в світлі актуальних змін / О.М. Колеснікова // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. – 2012. – № 11.

11. Шматковська Т.О. Раціоналізація організації облікового процесу операцій з основними засобами в аспекті підвищення ефективності використання цих активів на підприємстві / Т.О. Шматковська // Науковий вісник Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 5 (254). – С. 124 – 129.

12. Череп А.В. Ефективність використання основних фондів підприємства / А.В. Череп, А.А. Клименко // Держава та регіони. Серія: економіка та підприємництво. – 2009. – № 6. – С. 212 – 215.

УДК: 657.47:658

Миронова Юлія Юріївна, кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку й аудиту. **Попова Анна Миколаївна**, студентка. Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка. **Облік витрат з поліпшення основних засобів на підприємстві**. Розглянуто проблеми обліку витрат з поліпшення основних засобів на підприємстві. Здійснено порівняння нормативно-законодавчої бази з бухгалтерського і податкового обліків щодо сутності термінів «ремонт»,

«модернізація», «поліпшення основних засобів». Запропоновано напрями вдосконалення бухгалтерського обліку витрат з поліпшення основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, ремонт, реконструкція, модернізація, поліпшення, первісна вартість основних засобів.

УДК: 657.47:658

Миронова Юлія Юрьевна, кандидат економічних наук, старший преподаватель кафедри учета и аудита. **Попова Анна Николаевна**, студентка. Полтавский национальный технический университет им. Ю. Кондратюка. **Учет расходов по улучшению основных средств на предприятии.** Рассмотрены проблемы учета расходов по улучшению основных средств на предприятии. Осуществлено сравнение нормативно-законодательной базы по бухгалтерскому и налоговому учету относительно сущности понятий «ремонт», «модернизация», «улучшение основных средств». Предложены направления усовершенствования бухгалтерского учета расходов по улучшению основных средств.

Ключевые слова: основные средства, ремонт, реконструкция, модернизация, улучшение, первоначальная стоимость основных средств.

UDC: 657.47:658

Yu.Yu. Mironova., PhD, senior teacher, Department of Accounting and Audit. Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University. **A.M. Popova**, student of 5-EOM group. Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University. **Account of costs for improvement of the enterprise's fixed assets.** The problems of accounting costs for improvement of the enterprise's fixed assets are considered. Comparison of the normative legislative base in the book-keeping and tax accounts is carried out in relation to the essence of the terms «repair», «modernization», «improvement of the fixed assets». Spheres of improving the accounting of costs for the fixed assets improvement are suggested.

Keywords: fixed assets, repair, reconstruction, modernization, improvement, primary cost of the fixed assets.