

УДК: 657.47:658

ОБЛІК ВИТРАТ З ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

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

Вступ. Одним із найважливіших чинників підвищення ефективності виробництва є забезпеченість підприємства основними засобами. Для підтримки основних засобів 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 їх 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 невирішеною низку проблем методичного та 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. Окрім того, їх вдале вирішення надасть змогу ефективніше розв'язувати завдання управління збереженням, рухом та використанням об'єктів основних засобів, адже ефективне управління та 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 розробку теоретичних основ і концептуальних методичних підходів до проблем обліку витрат з ремонту та поліпшення основних засобів на підприємстві здійснили вітчизняні вчені-економісти. Актуальні питання організації і методики обліку витрат на ремонт основних засобів, відповідно до вимог Податкового кодексу України та внесених змін до нього, розглянуто у працях О.Ізмайлової [8], О.Коваль [9] та О.М. Колеснікової [10]. Т.О. Шматковська [11] та 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 велика кількість невирішених питань, пов'язаних з обліком поліпшення основних засобів: єдність загальноєкономічної, податкової та бухгалтерської термінології, дискусійність питань методики та організації обліку витрат на поліпшення основних засобів.

Постановка завдання. 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, в яких матеріалізуються нові ресурси, що накопичуються. Рациональне використання основних засобів, їх провідна роль в

забезпеченні розширеного відтворення впливає на формування сукупної народногосподарської ефективності, розвиток економічної системи в цілому. Враховуючи 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 особлива увага приділяється видам ремонтних робіт, які в залежності 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 відомчих нормативних актів такі роз'яснення є. Згідно листа 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 відомчих 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 і в 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 наступні 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 проводяться для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та 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.

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

Згідно Податкового кодексу України первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та

поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією), що зумовлює зростання майбутніх економічних вигід, 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 або 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 даних 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 встановлене 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 у витрати 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 і 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 (рисунок 1).

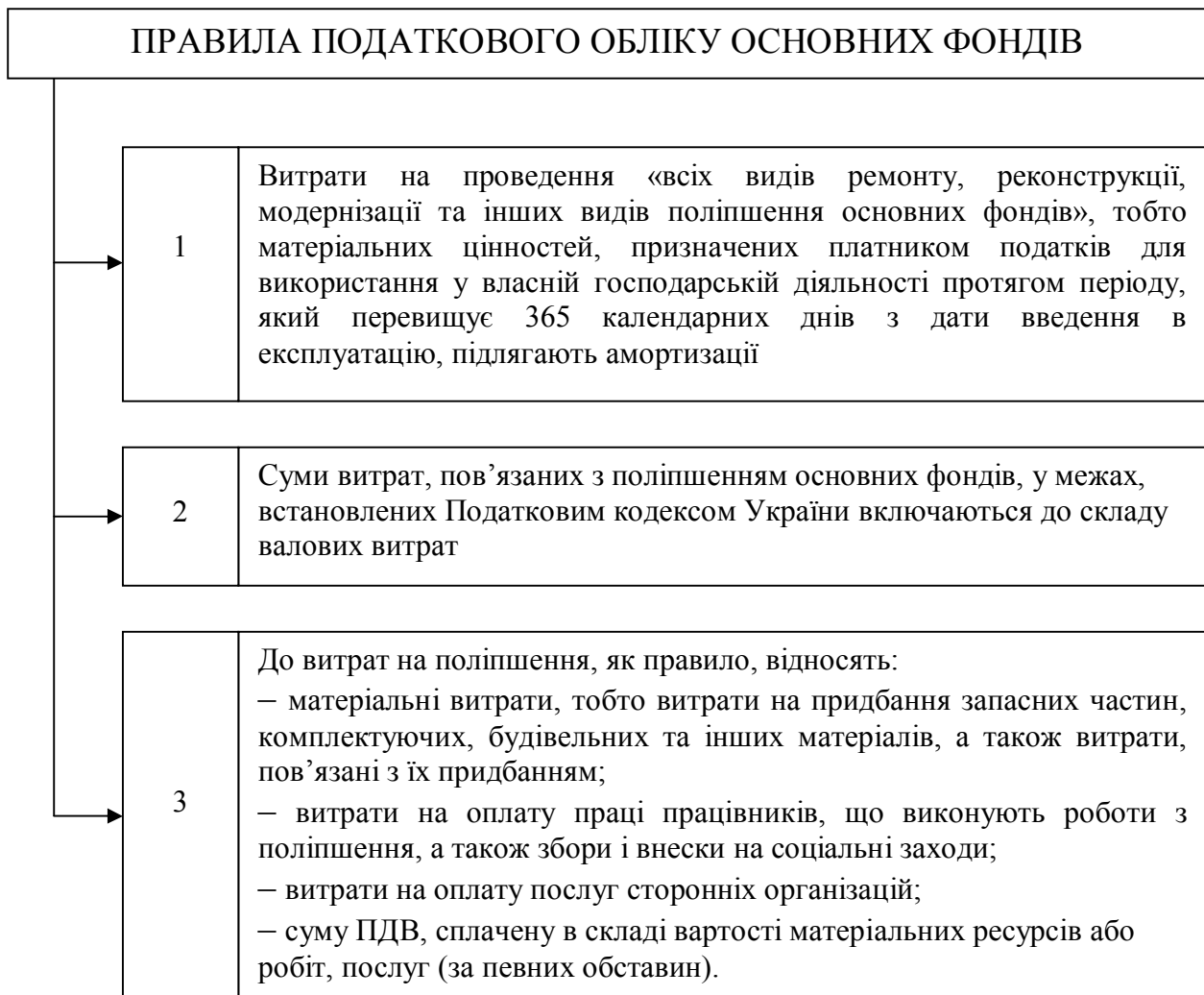


Рисунок 1 – Податковий облік витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів

Дослідивши сутність існуючих понять терміну «поліпшення основних засобів», згідно діючих нормативно-законодавчих документів, 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 елементу складного об'єкту основних засобів;
	– впровадження 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]	– поточний ремонт;
	– капітальний ремонт.

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.

З метою удосконалення синтетичного обліку пропонується 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» та «Поточний ремонт». На даному рахунку «Ремонт основних засобів» доцільно акумулювати інформацію про проведені ремонти та витрати за відповідними відремонтованими об'єктами. Це дозволить проаналізувати періодичність, доцільність і ефективність проведених ремонтів на підприємстві.

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

1. Доопрацювання нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік в контексті тлумачення терміну «поліпшення основних засобів» та 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.

Список використаної літератури:

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

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

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

4. Міжнародні стандарти фінансової звітності 16 «Основні засоби». – 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. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

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

7. Лист Держбуду України «Про віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального й поточного ремонтів» від 30.04.2003 р. № 7/7-401. 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 // Електронне наукове фахове видання: Ефективна економіка. – 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.