

ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто основні елементи організації та методики бухгалтерського обліку господарських операцій з поліпшення основних засобів

Ключові слова: основні засоби, поліпшення, ремонт, бухгалтерський облік

Постановка проблеми. Ефективність використання та якісні показники експлуатації основних засобів, пов'язані з їх своєчасним ремонтом, поліпшенням експлуатаційних характеристик, якісним утриманням, що, в свою чергу, передбачає понесення підприємством відповідних витрат. Від своєчасності та якості проведення ремонтних робіт залежить ритмічність випуску продукції, її собівартість і якість, ефективність використання основних засобів. Тому правильно організований процес бухгалтерського обліку та раціональний вибір методики обліку операцій з поліпшення основних засобів дозволить системі бухгалтерського обліку створити необхідне інформаційне забезпечення управління процесом використання основних засобів на підприємстві для можливості їх вчасного та оперативного відновлення, уникнення простоїв виробництва та забезпечення безперервності роботи суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженнями проблем бухгалтерського обліку операцій з основними засобами займалися такі провідні вчені як: Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.Т. Білуха, О.М. Голованов, М.В. Кужельний, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, В. Леонтьєва, В.Г. Лінник, І.В. Малишев, П.П. Німчинов, А.Г. Загородній, Н.Г. Виговська та інші. Однак наразі залишається недостатньо дослідженим питання бухгалтерського обліку операцій з поліпшення основних засобів: організаційні аспекти та методичні підходи до обліку відповідних операцій, методики розподілу витрат на поліпшення основних засобів тощо.

Мета дослідження полягає у визначенні основних елементів організації та методики бухгалтерського обліку господарських операцій з поліпшення основних засобів підприємства, їх удосконаленні для підвищення ефективності використання основних засобів в діяльності суб'єкта господарювання.

Викладення основного матеріалу. Сьогодні на практиці виникає коло проблемних питань щодо бухгалтерського обліку основних засобів, зокрема: формування первісної вартості основних засобів, їх придбання за грошові кошти в національній та іноземній валюті, процес самостійного виготовлення, особливості придбання об'єктів основних засобів за бартером, отримання відповідних об'єктів як внесок до статутного капіталу підприємства, переведення активу зі складу оборотних до складу основних засобів, зміна залишкової вартості, особливості вибуття (ліквідація, передача, продаж) та окремою групою виділяють питання бухгалтерського обліку поліпшення і ремонту об'єктів основних засобів.

У ході дослідження встановлено, що методичну основу обліку витрат з ремонту основних засобів визначають міжнародні та вітчизняні регламенти і правила, насамперед – Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) і Положення стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО), законодавча та інструктивна база обліку витрат: П(С)БО 7 “Основні засоби”, “Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів”, Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, П(С)БО 16 “Витрати”, Податковий кодекс України та інші документи чинного законодавства. Проте у цих документах відсутнє чітке визначення змісту робіт, пов'язаних із досягненням якісних параметрів експлуатації основних засобів. Розмежування витрат, пов'язаних з підтриманням об'єктів основних засобів у робочому стані, і витрат, пов'язаних з їх поліпшенням та ремонтом, є важливим для забезпечення їх правильного відображення в бухгалтерському обліку.

Поняття “поліпшення основних засобів” вперше з'явилося в Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”, але, як термін, не було визначено. Наразі норми Податкового кодексу України також не визначають дане поняття. Однак, податковим законодавством поліпшення ідентифікується як поточний і капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види робіт, що поліпшують стан основних засобів. Визначення цього поняття необхідне, тим більше, що воно застосовується в П(С)БО 7 “Основні засоби” та в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів.

Склад витрат з поліпшення основних засобів є неоднорідним: залежно від впливу на стан об'єктів, витрати складаються з поточних (витрати на поточний ремонт і профілактичні огляди) і капітальних (витрати на капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання та переозброєння), що викликає відмінності при їх обліковому відображенні та потребує удосконалення методики бухгалтерського обліку.

Для уточнення терміну “ремонт” звернемося до економічних словників. Так С.В. Мочений трактує ремонт (від латинського *remonte* – лагодити) як поладження будь-якого предмету, доведення його до придатного для використання стану [1, с. 45]. В перекладі з французької “ремонт” – це комплекс операцій з відновлення справного чи робочого стану ресурсу і виробів та їх складових частин [2, с. 352].

Аналіз вітчизняної і зарубіжної літератури з питань змістовної характеристики ремонтів основних засобів показує, що ремонт зберігає свій зміст, якщо він спрямований на відновлення або підтримання працездатності обладнання без будь-якого технічного удосконалення. Якщо у результаті проведених ремонтних робіт відбувається поліпшення технічних характеристик і параметрів об'єкта, то це класифікується як модернізація, якщо ж відбулися зміни в об'єкті, що дозволяють йому здійснювати нові функції, то це є модифікацією, у випадку якщо відбувається відновлення первісних властивостей об'єкта – реконструкція. Роботи з добудови або дообладнання сприяють, як правило збільшенню економічних вигод. З затверджених на сьогоднішній день П(С)БО не розкривається поняття економічної вигоди. У П(С)БО 7 “Основні засоби” лише передбачено, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкту, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання об'єкту [3]. Згідно п. 53 Концептуальної основи майбутня економічна вигода – це потенціал, який може сприяти надходженню на підприємство, безпосередньо або опосередковано, грошових коштів або їх еквівалентів. Визнання витрат як частини собівартості активу, зокрема основних засобів, називається капіталізацією [4, с. 154]. Таким чином, збільшення економічних вигод є головною передумовою капіталізації витрат.

У національних стандартах також відсутній розподіл витрат на капітальний та поточний ремонт, що є з економічної точки зору не виправданим. Відповідно до Методичних рекомендацій з обліку основних засобів рішення про характер і визнання робіт такими, що призведуть до збільшення економічних вигод, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості цих витрат. При цьому якщо витрати на капітальний ремонт

відновлюють чи підтримують первісно очікувані економічні вигоди і списуються в періоді здійснення, то вони є поточними [5]. Але, якщо в ході капітального ремонту здійснюється заміна окремої частини, яка повністю зношена, то такі витрати капіталізуються як окремий об'єкт, тому що термін його корисної експлуатації значно менший, ніж об'єкту, до складу якого вона відноситься. Капіталізуються також витрати з капітальних ремонтів, пов'язаних з доведенням до робочого стану об'єкту, який вже був в експлуатації в інших власника. Такі витрати передбачені в процесі узгодження, а саме зниження покупної вартості об'єкта. Ця норма впливає з порядку формування первісної вартості основних засобів, наведеному в статті 8 П(С)БО 7 [3].

Тому, для встановлення відмінності між капітальним та поточним ремонтом доречним вважаємо застосовувати дві ознаки: періодичність їх проведення та вартість робіт.

Зокрема В. Леонтьєва пропонує керівництву сууб'єктів господарювання самостійно встановлювати вартісну ознаку ремонтів у Наказі про облікову політику підприємства, так як і для вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів [6, С. 64].

Проведений аналіз економічної літератури щодо облікового відображення витрат на ремонт основних засобів, відповідність його МСФЗ та П(С)БО України показав, що починаючи з 1938 року витрати на поточний ремонт відносилися на собівартість продукції, капітальний ремонт здійснювався за рахунок амортизаційного фонду на капітальний ремонт. Під час війни (1941 р.) капітальний ремонт здійснювався за рахунок амортизаційного фонду на капітальний ремонт або за його відсутності – за рахунок витрат собівартості продукції. З 1988 року у зв'язку з внесеними змінами до Плану рахунків бухгалтерського обліку витрати на ремонт списувалися за рахунок амортизаційного фонду (субрахунок "Ремонтний фонд основних засобів"). Однак у 1990 р. створення амортизаційного фонду на капітальний ремонт було відмінено. З 1991 року витрати на всі види ремонту основних виробничих засобів відносилися до складу витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг), при необхідності створювався ремонтний фонд (резерв). З 1993 року з'явилася обов'язкова вимога до всіх підприємств – створення резерву на ремонт основних засобів (ця вимога припинила свою чинність у 1995 році). З цього моменту та до 1997 року витрати, пов'язані із закінченням капітальним ремонтом, відносилися на збільшення балансової вартості відповідних основних засобів, а витрати на поточний ремонт списувалися на собівартість продукції (робіт, послуг). З липня 1997 року витрати на ремонт у сумі, що не перевищували 5 % балансової (залишкової) вартості основних засобів на початок звітного року, списувалися на собівартість продукції (витрат обігу, робіт, послуг), а різниця – на збільшення балансової вартості основних засобів [7, с. 130].

З 01.01.2003 року суму витрат на ремонт основних фондів, яка може бути віднесена до складу витрат, що зменшують базу оподаткування податком на прибуток, збільшено від 5 до 10 % від сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів на початок звітного року. Варто зазначити, що ці відсотки застосовувались по суті до залишкової вартості, тобто, чим більше знос і потреба в ремонтах, тим меншу вартість ремонтів можна було включити до складу витрат (для цілей для оподаткування) [8, с.8].

З метою обґрунтування методики бухгалтерського обліку поліпшення основних засобів необхідно систематизувати основні положення фінансового обліку та податкового законодавства в їх порівнянні.

Згідно Податкового кодексу України [10, п. 146.11, 146.12] витрати на ремонт та поліпшенням об'єктів основних засобів, призводять до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів, та включаються до первісної вартості основних

засобів у сумі, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення. Сума ж витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені.

Також слід зазначити, що податкове законодавство наближує платників податку до норм бухгалтерського обліку у питанні класифікації понесених витрат на ремонт та поліпшення (поточний та капітальний ремонт, модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція).

Згідно з П(С)БО 7 [3] розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення ремонт основних засобів здійснюється за такими напрямками:

1. Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів.

Перелік робіт, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, наведено у п. 31 Методичних рекомендацій з обліку основних засобів [9]:

– 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 (робіт, послуг);

– впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати;

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

Такі витрати повинні акумулюватися за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" на окремих субрахунках, а по закінченню всіх робіт списуватися з кредиту рахунку 15 у дебет рахунку 10 "Основні засоби" відповідно до кожного об'єкту, що підлягав поліпшенню.

2. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання [9, п. 32]. Згідно з п. 15 П(С)БО 7 [3] такі витрати включаються до складу витрат звітного періоду.

Отже, чітку класифікацію робіт щодо обслуговування та технічного огляду та нагляду за основними засобами, які без жодного обмеження можуть бути віднесені до витрат поточного періоду, а також ремонтів, які можуть бути віднесені до складу витрат у межах 10 % ліміту, підприємства можуть розробити самі. Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, чи здійснюються вони 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 [9, п. 29].

У бухгалтерському обліку витрати на ремонт відображаються за дебетом рахунку 23 "Виробництво", або рахунків класу 8 "Витрати за елементами" та класу 9 "Витрати діяльності", а згідно Податкового кодексу [10, п. 138.10.1-3] такі витрати можуть бути віднесені до складу загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством, та до складу витрат на збут.

Таким чином, як і раніше, залишається проблема відслідковування та обчислення загального обсягу витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, які будуть акумулюватися на різних рахунках бухгалтерського обліку та у складі різних вищезазначених витрат у податковому обліку, для відстеження встановленого ліміту. Тому для вирішення даної проблеми рекомендуємо застосовувати для накопичення витрат на ремонт основних засобів транзитні бухгалтерські рахунки, що дозволить розмежовувати витрати на поліпшення об'єктів основних засобів у межах 10 % балансової вартості на початок року (списуються на витрати поточного періоду) та витрат понад 10 % балансової вартості (списуються на збільшення балансової вартості основних засобів).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підводячи підсумки, можна сказати, що чинне законодавство України передбачає отримання повної інформації про витрати на поліпшення основних засобів, тому сукупність таких витрат повинна розглядатися як самостійний об'єкт бухгалтерського обліку. Однак відмінності податкового законодавства та положень бухгалтерського обліку щодо облікового відображення таких витрат не дають можливості системно підходити до формування інформаційного забезпечення процесу здійснення розрахунків при оподаткуванні результатів діяльності суб'єкта господарювання та ефективного управління процесами використання та оновлення основних засобів підприємства. Тому перспективою подальших досліджень є удосконалення методики облікового відображення витрати на поліпшення основних засобів, розробка кошторису відповідних витрат – для можливості здійснення бухгалтерського контролю за даним видом витрат, встановлення вартісних меж ремонтних робіт (для капітального та поточного ремонтів) та їх фіксація в обліковій регламентації діяльності суб'єкта господарювання.

Список використаних літературних джерел:

1. Економічний словник-довідник [за ред. док. екон. наук, проф. С. В. Мочерного]. – К.: Феміна, 1995. – 368 с.
2. Большой экономический словарь. – М.: Институт новой

экономики, 1997. – 790 с. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” (Наказ Міністерства фінансів від 25.02.2000 р. № 989. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00.

4. *Грэй, Сидней Дж.* Финансовый учет: Глобальный подход. [учб.-метод. пособие: пер. с англ.]. Е. Нидлз. – Москва: 2006 – 614 с. 5. *Мустеца І.В.* Проблеми податкового та фінансового обліку основних засобів в умовах євроінтеграції. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2009_3/2009-V3_39.pdf. 6. *Леонтьєва В.* Бухгалтерський облік ремонтів основних засобів / Валентина Леонтьєва // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – № 3 (37). – С. 64-68. 7. *Кириченко В.В.* Історія розвитку обліку витрат на капітальний ремонт основних засобів // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник тез та текстів виступів на міжнародній науковій конференції. Частина І. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 129-131. 8. *Ковалов Д.* Бухгалтерські рокировки основних засобів: що відбувається в податковому обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 44. – С. 8. 9. Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=50263&cat_id=50097. 10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна рада України (закон № 2755-17). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.

МЕЛЬНИК Ерна Георгіївна – кандидат економічних наук, завідувач комерційно-технологічного відділення Вінницького кооперативного інституту.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку і контролю витрат діяльності суб'єкта господарювання.

Стаття надійшла до редакції: 24.08.2012 р.