

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

Муха Т

**Облік і аудит розрахунків зі страхування / Accounting
and audit of calculations on insurance**

Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студентки групи ОПДм-21
Мухи Т

підпис

Науковий керівник
к.е.н., ст. викладач Мужевич
Н.В.

підпис

Дипломну роботу допущено до
захисту

«__»_____ 201__ р.
Зав. кафедри

Прізвище, ініціали

Підпис

2017

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Витрати на поліпшення необоротних активів та їх теоретичне підґрунтя.....	6
1.1. Сутність необоротних активів та їх поліпшення.....	6
1.2. Характеристика основних видів поліпшень	21
1.3. Визнання та оцінка витрат на поліпшення необоротних активів.....	30
Висновки до розділу 1.....	40
РОЗДІЛ 2. Організація та методика обліку витрат на поліпшення необоротних активів.....	41
2.1. Документування операцій з обліку витрат на поліпшення необоротних активів.....	41
2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат на поліпшення необоротних активів:.....	51
а) що здійснюється власними силами підприємства.....	51
б) що проводиться сторонніми організаціями.....	61
2.3. Особливості обліку витрат на поліпшення необоротних активів що капіталізуються чи не підлягають капіталізації.....	75
2.4. Автоматизація обліку витрат на поліпшення необоротних активів.....	88
Висновки до розділу 2.....	103
РОЗДІЛ 3. Економічний аналіз витрат на поліпшення необоротних активів...105	105
3.1. Поняття, завдання і методи аналізу витрат на поліпшення необоротних активів.....	105
3.2. Аналіз витрат на поліпшення необоротних активів.....	105
3.3. Оцінка ефективності поліпшення та модернізації необоротних активів.....	125
Висновки до розділу 3.....	136
Висновки.....	138
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	143
ДОДАТКИ.....	154

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В сучасних умовах господарювання важко переоцінити значення необоротних активів для у діяльності промислового підприємства, адже необоротні активи є саме тими засобами праці, що приймають безпосередню участь у самому виробництві. Одним із важливих резервів підвищення ефективності їх використання є поліпшення необоротних активів. В системі бухгалтерського обліку дане поняття є недостатньо вивченим. Чинна законодавча, методична та нормативна база не повністю розкриває релевантні поняття, що містять вимоги до обліку витрат на поліпшення зокрема, недостатньо розробленим є визначення самої категорії поліпшення, її складових та особливостей обліку. Відповідно, недоліки в діючій методиці обліку витрат на поліпшення необоротних активів призводять до регулювання результатів діяльності підприємств без урахування їх економічної суті.

Недостатній рівень дослідженості та необхідність вирішення питань удосконалення обліку і аналізу витрат на поліпшення необоротних активів обумовили вибір теми дипломної роботи.

Проблеми теорії, методики та організації обліку і аналізу витрат на поліпшення необоротних активів знайшли висвітлення у працях М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, З.В. Задорожного, Т.Ю. Клименко, П.В. Круша, В.І. Леонтевої, О. Мачулки, Є.В. Мниха, І. Назарбаєвої, М.І. Павлюка, В.І. Подвігіної, Н.О. Ткача та інших авторів.

Метою дослідження є розробка рекомендацій щодо удосконалення методики обліку і аналізу витрат на поліпшення необоротних активів для забезпечення ефективного впливу на фінансові результати господарюючих суб'єктів.

Досягнення поставленої мети обумовило вирішення таких завдань:

- з'ясування сутності поняття «поліпшення», його видів та способів здійснення;
- проведення критичного аналізу чинної методики та організації обліку і аналізу

- витрат на поліпшення необоротних активів;
- визначення основних проблем фінансового та податкового обліку витрат на поліпшення необоротних активів та можливостей їх вирішення;
 - визначення можливості вдосконалення методики обліку витрат на здійснення ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;
 - оцінка чинної системи аналізу витрат на поліпшення необоротних активів та розроблення рекомендації щодо її удосконалення;
 - аналіз витрат на поліпшення необоротних активів та визначення його впливу на фінансовий стан підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обліку і аналізу витрат на поліпшення необоротних активів ПП «Форвард-Орто».

Предметом дослідження є методичні та організаційні питання обліку і аналізу витрат на поліпшення необоротних активів.

Методи дослідження. Для забезпечення досягнення поставленої мети в дипломній роботі використовувались такі методи економічних досліджень: теоретичного узагальнення, дедукції та індукції, аналогії, аналізу і синтезу.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає у поглибленні теоретичних положень і вдосконаленні на цій основі методики та організації обліку й аналізу витрат на поліпшення необоротних активів, а саме: уточнено сутність поняття «поліпшення необоротних активів»; обґрунтовано та удосконалено систему класифікації поліпшень та намічено шляхи щодо удосконалення первинних документів з обліку поліпшень необоротних активів.

Апробація наукових досліджень. За результатами дослідження була опублікована стаття на тему: «Особливості визнання та оцінки витрат на поліпшення і ремонт необоротних активів» в Збірнику наукових праць студентів «Проблеми обліку, контролю та аудиту в умовах проведення системних реформ» (Тернопіль, 2016).

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості

застосування викладених у магістерській роботі пропозицій щодо методики і організації обліку та аналізу основних засобів на ПП «Форвард-Орто».

В магістерській роботі використано періодичні видання, методичну та спеціальну літературу, законодавчі та нормативні документи, дані обліку і звітності ПП «Форвард-Орто», в яких відображено питання обліку та аналізу необоротних активів.

РОЗДІЛ 1

ВИТРАТИ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ ТЕОРЕТИЧНЕ ПІДГРУНТЯ

1.1 Сутність необоротних активів та їх поліпшення

Підприємство має у своєму розпорядженні численні і різноманітні засоби, які забезпечують і складають основу фінансово-господарської діяльності підприємства. Для управління діяльністю підприємства необхідно знати, які господарські засоби воно має, де ці засоби розміщені і для чого призначені. Основною класифікацією активів підприємства є їх поділ на оборотні та необоротні.

Зазначимо, що поділ активів на основні (необоротні) й оборотні прийшло в практику бухгалтерського обліку з економіки через судову сферу наприкінці ХІХ-го або початку ХХ-го ст. Вперше зазначені терміни з'явилися в Англії, у судових звітах, попавши туди з економічної літератури того часу. Пізніше, в декількох судових справах також торкалися методів оцінки фіксованих (необоротних) і оборотних активів.

Для правильного визначення поняття «необоротні активи» та розкриття їх сутності слід, в першу чергу, дослідити, що розуміють під цим терміном в різних науках економічної групи.

В економічній теорії, фінансах, бухгалтерському обліку по різному розглядають їх, по різному трактують дане поняття, навіть зустрічаємо різну назву терміну, який є об'єднуючим для засобів довгострокового користування. Для правильного розуміння поняття необоротних активів необхідно дослідити поняття активу, що нами було здійснено у попередніх дослідженнях. Визначено, що активи – це сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів і прав, виражених у грошовій вартості, які контролюються підприємством і використовуються з певною метою [5].

В своїх наукових працях з питань фінансового менеджменту І. О.Бланк під активами підприємства розуміє контрольовані ним економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого в них капіталу, які характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю і здатністю генерувати дохід, постійний оборот яких в процесі використання зв'язаний з факторами часу, ризику і ліквідності. Зокрема вчений виділяє декілька класифікаційних ознак [6]:

1. За основними функціональними ознаками:
 - Основні засоби;
 - Нематеріальні активи.
2. За характером обслуговування окремих напрямів операційної діяльності:
 - Необоротні активи, які обслуговують процес виробництва продукції,
 - Необоротні активи, які обслуговують процес реалізації продукції;
 - Необоротні активи, які обслуговують процес управління операційною діяльністю.
3. За характером володіння:
 - Власні необоротні активи;
 - Орендовані необоротні активи.
4. За формами заставного забезпечення кредиту і особливостями страхування:
 - Рухомі необоротні активи;
 - Нерухомі необоротні активи.
5. За характером відображення зносу:
 - Необоротні активи, що амортизуються;
 - Необоротні активи, що не амортизуються [7].

Саме ця класифікація активів призначена для цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Зарубіжні вчені-бухгалтери М. Р.Метьюс, М. Б. Перера зазначають, що «поділ активів на основні і оборотні прийшов у практику бухгалтерського

обліку з економіки через судову сферу в кінці XIX або на початку XX століття»[11].

Варто наголосити на тому, що те, що в економіці та юриспруденції називають капіталом, в бухгалтерському обліку називають активами. Тому однією з теорій походження поділу активів на оборотні та необоротні (основні) є класичний поділ капіталу визначним економістом Карлом Марксом на оборотний і основний. На думку дослідника М. В. Півторака єдиним активом, який не є оборотним, є земля. Виходячи з цього, він пропонує поділяти активи на основні і оборотні, що відповідає класичному принципу поділу капіталу.

В іноземній економічній та обліковій практиці поняття «необоротні активи» позначають різними термінами, що впливає з особливостей перекладу з різних мов світу. Наприклад, англійською мовою необоротні активи можуть називатися non-current assets (необоротні активи), fixed assets (фіксовані активи), long-term assets (довгострокові активи) тощо.

Для правильного визначення поняття «необоротні активи» та розкриття їх сутності необхідно провести огляд економічної літератури.

Б. Нідлз та інші поділяють необоротні активи на матеріальні активи та нематеріальні активи [10].

В. Є. Ванкевич у своєму дослідженні пропонує ще одну класифікаційну ознаку, а саме за критерієм участі необоротних активів у створенні економічної вигоди, відповідно до якої виділяє довгострокові матеріальні і нематеріальні активи комерційної діяльності та довгострокові матеріальні активи некомерційної діяльності (соціально-культурної і житлової сфери). Вважаємо, що в цьому поділі є неточність, оскільки друга група необоротних активів також повинна мати назву довгострокових матеріальних і нематеріальних активів некомерційної діяльності.

Досліджуючи проблемні та актуальні питання амортизаційної політики, Я. В. Ошмарін пропонує у фінансовій звітності розкривати інформацію про необоротні активи у розрізах майна, що амортизується, і майна, що не амортизується [57].

Узагальнюючи розглянуті класифікаційні ознаки, наведемо класифікацію необоротних активів (рис1.1.).



Рис.1.1. Класифікація необоротних активів

Наведена на рис.1.1 класифікація є узагальненою, однак було внесено деякі уточнення. Зокрема, за основними функціональними видами пропонуємо класифікувати необоротні активи на матеріальні та нематеріальні активи, виходячи з їх матеріальної форми. Крім того, для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності виділено окремі групування засобів довгострокового користування за статтями балансу – матеріальні активи, нематеріальні активи та фінансові активи. Однак такий поділ є не зовсім коректним, оскільки фінансові активи можуть бути матеріальними і нематеріальними. Тому, саме на цьому етапі, доречним є дослідження балансових звітів інших країн світу з метою визначення оптимального складу довгострокових активів.

До поліпшення необоротних активів пропонуємо віднести необоротні активи, які підлягають поліпшенню і необоротні активи, які не підлягають поліпшенню. Зокрема, слід віднести до необоротних активів, які підлягають поліпшенню: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, а до необоротних активів, які не підлягають поліпшенню: довготермінові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи, довготермінову дебіторську заборгованість, гудвіл (рис.1.2).

У законодавстві з бухгалтерського обліку більшості країн світу поділяють необоротні активи за основними функціональними видами або за статтями балансу. Розглянемо статті балансу деяких країн світу, де відображаються необоротні активи (рис.1.3).



Рис.1.2. Структура необоротних активів які підлягають і не підлягають поліпшенню

З рисунку 1.3 видно, що в більшості випадків, статті балансів різних країн світу не дуже відрізняються. Обов'язково серед необоротних активів виділяють нематеріальні активи, матеріальні активи (основні засоби) та фінансові активи. Крім того, можуть бути і статті інших необоротних активів та біологічних активів, що деталізує склад довгострокових засобів.

В Україні у бухгалтерському обліку до необоротних активів відносять:

- Основні засоби;
- Інші необоротні матеріальні активи;
- Нематеріальні активи;
- Довготермінові фінансові інвестиції;
- Капітальні інвестиції;
- Довгострокові біологічні активи;
- Відстрочені податкові активи;
- Довготермінову дебіторську заборгованість;
- Гудвіл.

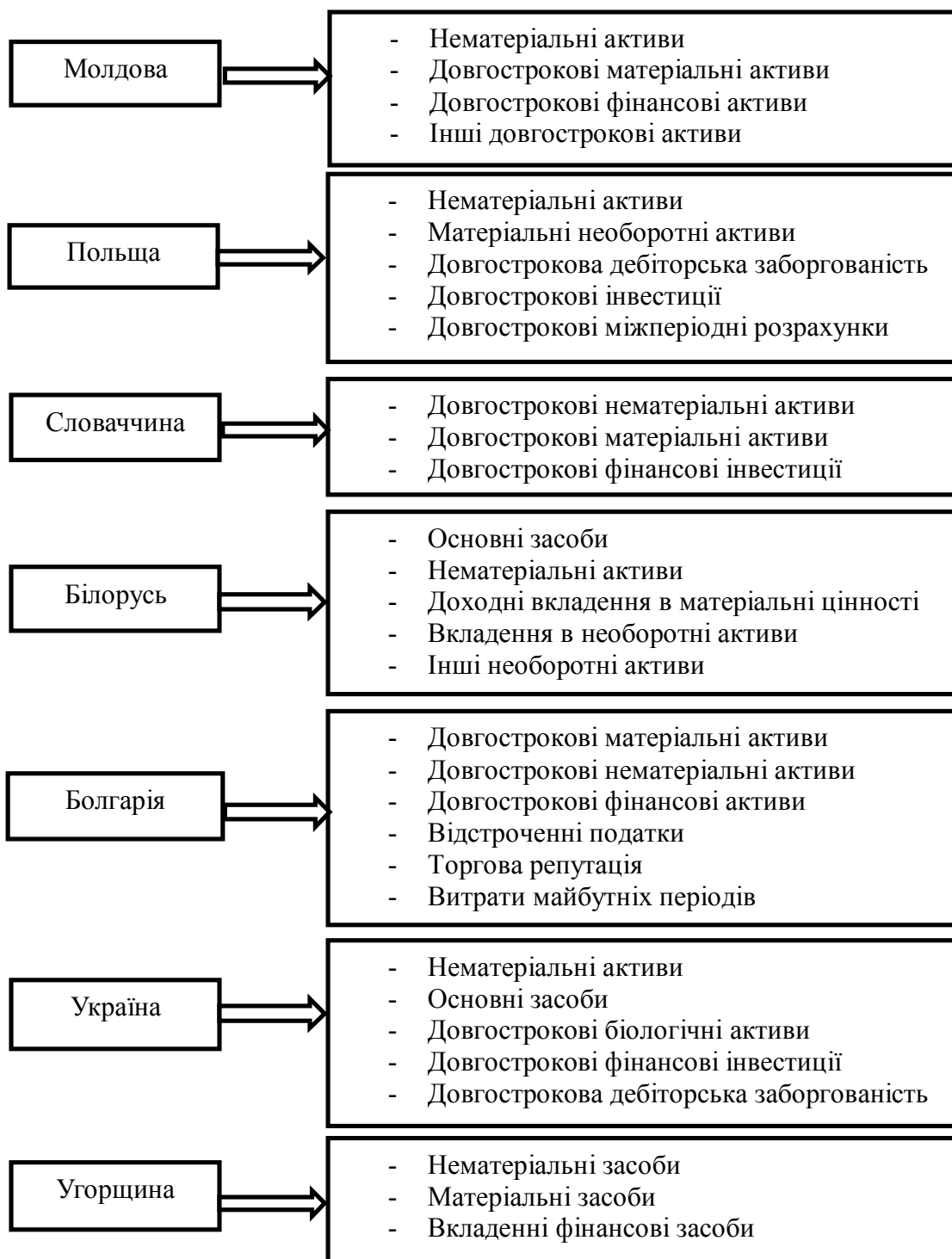


Рис.1.3. Класифікація необоротних активів підприємств у різних країнах світу [41]

Згідно з П(С)БО 7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних, соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного

використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [76].

Такими матеріальними активами можуть бути будинки, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження та інші основні засоби.

Під іншими необоротними матеріальними активами розуміють матеріальні активи, призначенні для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше одного року) і які не входять до складу основних засобів. Строк корисного використання інших необоротних активів встановлюється підприємством самостійно і зазначається у Наказі про облікову політику.

До інших необоротних матеріальних активів належать бібліотечні фонди, малоцінні необоротні активи, тимчасові (не титульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату і інші необоротні матеріальні активи.

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Згідно П(С)БО 8 до нематеріальних активів належать:

- права на об'єкти промислової власності;
- права користування майном
- права на комерційні позначення;
- права користування природними ресурсами;
- авторські та суміжні з ними права;
- інші нематеріальні активи [74].

Довготермінові фінансові інвестиції – це витрати підприємства на придбання цінних паперів, вкладення коштів у дочірні та інші підприємства на тривалий термін з метою участі в розподілі прибутку, отримання відсотків та дивідендів. Також вкладення коштів у статутні капітали інших організацій, зокрема придбання акцій, відсоткових облігацій, надання фінансових кредитів і

позик на термін понад рік (деталізуються у практиці великих інвестиційних компаній): а) до 2-х років; б) від 2-х до 3-х років; в) від 3-х до 5-ти років; г) понад 5 років.

Капітальні інвестиції – це витрати на капітальне будівництво, придбання (виготовлення власними силами) основних засобів, придбання чи виготовлення інших необоротних матеріальних активів, придбання чи виготовлення нематеріальних активів, а також формування основного стада, які здійснюються в даному періоді з метою отримати економічні вигоди в майбутньому.

До довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більше 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі.

Довготермінова дебіторська заборгованість – сума заборгованості юридичних чи фізичних осіб, які заборгували підприємству певну суму грошових коштів чи інших активів, що не виникає під час операційного циклу і буде погашена не раніше, ніж через один рік після дати балансу. В результаті операцій фінансової оренди, надання позик іншим підприємствам чи фізичним особам, за реалізовану продукцію, надані послуги, через надзвичайні події тощо і виникає така заборгованість.

Відстрочені податкові активи виникають на підприємстві, якщо сума податку на прибуток підприємства, визначена за даними бухгалтерського обліку є меншою від суми податку, визначеної за даними податкового обліку.

Така різниця підлягає вирахуванню з належного до сплати у майбутніх періодах податку на прибуток підприємства.

Особливої уваги потребує такий об'єкт необоротних активів як гудвіл. Окремі науковці, зокрема В.В. Сопко, Ф.Ф. Бутинець, відносять його до нематеріальних активів [8]. Згідно із стандартом 19 «Об'єднання підприємств», гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у

справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання. Також виділяють від'ємний (негативний) гудвіл, який являє собою перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання. Тобто це перевищення балансової вартості активів та зобов'язань над розміром оплати за них.

Як вище зазначалося, до необоротних активів, які підлягають поліпшенню відносять: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи.

Такі необоротні активи як: довготермінові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи, довготермінова дебіторська заборгованість, гудвіл поліпшенню не підлягають.

В положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» зазначається, що поліпшення об'єкта основних засобів призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від його використання. Також в стандарті визначено, що до видів поліпшення основних засобів належать: модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо [76].

Не надається визначення терміну «поліпшення» в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Проте, в даному Міжнародному стандарті визначено поняття «подальші витрати», що має ширше значення і включає в себе витрати на обслуговування та витрати більш значного характеру. До поточного обслуговування в МСБО відносять ремонт та технічне обслуговування основних засобів, що складається переважно з витрат на оплату праці, придбання комплектуючих частин та другорядні деталі. Умовою подовження терміну корисної експлуатації об'єкта основних засобів є великі технічні перевірки на наявність несправності або витрати, пов'язані із заміною важливої складової активу.

Дослідження теоретичних положень та діючої практики бухгалтерського обліку операцій з поліпшення інших необоротних матеріальних активів

дозволило визначити ряд невирішених проблем. Серед них: єдність загальноекономічної та бухгалтерської термінології, дискусійність питань методики та організації обліку витрат на ремонт та поліпшення інших необоротних матеріальних активів.

Проблеми обліку поліпшення та ремонтів необоротних матеріальних активів є предметом пильної уваги економічної науки. Вагомий внесок у розробку теоретичних основ і концептуальних методичних підходів до даних проблем обліку на підприємствах України внесли такі вчені-економісти: А. Безуглий, А. Белоусов, М. І. Бондар, С. Ф. Голов, З. В. Задорожний, В. Карев, В. Костенко, Я. Д. Крупка, В. М. Кужельний, І. Павлюк, В. В. Сопко, Л. К. Сук, П. Я. Хомин, М. Г. Чумаченко та ін.

Однак, не існує єдиної думки і в економістів облікового спрямування щодо пояснення поняття «поліпшення» необоротних активів та визначення його видів, а також обліку витрат, які виникають в результаті такого поліпшення. Хоча в наукових працях не наводиться заперечень щодо здійснення ідентифікації заходів з поліпшення основних засобів за критерієм впливу понесених витрат на майбутні економічні вигоди від використання об'єкту, проте найпоширенішими є два підходи стосовно конкретизації застосування цього критерію. Одна з груп авторів (І. М. Павлюк, П. В. Круш, О. Ткаченко та ін.) стверджує, що поліпшення призводить тільки до збільшення майбутніх економічних вигод, що первісно очікувані від використання таких об'єктів. Друга група вчених (Ф. Ф. Бутинець, М. Пустовіт, В. В. Бабіч, С. Ф. Покропившій та ін.) доводить, що поліпшення призводить як до збільшення майбутніх економічних вигід, так і до отримання в майбутньому первісно очікуваних від об'єкта економічних вигід [30].

Так, І. М. Павлюк до поліпшення основних засобів відносить реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння, а також поточний і капітальний ремонт об'єктів основних засобів, якщо вони призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. Керівник підприємства за поданими розрахунками самостійно приймає

рішення про характер і ознаки здійснюваних витрат та визначає, які з них віднести до поліпшення основних засобів, а які на підтримання об'єктів в робочому стані [58].

Ряд вітчизняних науковців, серед яких П. В. Круш, В. І. Подвігіна, О. В. Клименко визначають, що поліпшенням об'єктів основних засобів виступають витрати, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно отриманих від використання основних засобів. На їх думку, підприємство повинно самостійно визначати витрати, що пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів та з їхнім ремонтом на основі критерію впливу витрат на майбутні економічні вигоди від використання основних засобів. Ці автори пропонують два способи впливу поліпшення на об'єкт, а саме: 1) збільшенням продуктивності об'єкта – в цьому випадку за рахунок поліпшення об'єктів основних засобів збільшуються доходи підприємства; 2) скороченням витрат на його утримання – в результаті спостерігається зниження собівартості виготовленої продукції, що збільшує прибуток [34].

Проте, можливість досягти поліпшення другим із вищезазначених способів викликає певні сумніви, тому що він дозволяє лише тимчасово одержувати економічні вигоди, що пов'язані з економією коштів, призводячи через деякий час до значного погіршення стану основних засобів.

Ф.Ф. Бутинець зазначає, що поліпшенням стану об'єкта є модифікація, удосконалення об'єкта основних засобів, а також впровадження нових виробничих процесів, які забезпечують значне скорочення операційних витрат, що призводить до підвищення продуктивності основних засобів. На думку вченого, витрати на утримання та експлуатацію основних засобів можуть спрямовуватись на: поліпшення стану об'єкта для продовження строку корисної експлуатації та підвищення продуктивності нормативних показників його функціонування, підтримання об'єкта в робочому стані для збереження або відновлення майбутніх економічних вигод, що очікуються [15]. За визначенням І. М. Бойчик, поліпшення стану основних засобів досягається шляхом простого та розширеного відтворення до простої форми відтворення автор відносить

капітальний ремонт, а до розширеної - модернізацію, технічне переоснащення та реконструкцію, що здійснюються з використанням новітніх технічних досягнень [7].

Дуже змістовно та чітко охарактеризовано поняття «поліпшення» основних засобів М. Пустовітом як комплекс заходів, що призведуть до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання таких об'єктів та заходів, що сприятимуть підтриманню об'єктів основних засобів в робочому стані та отриманню в майбутньому первісно очікуваних економічних вигід, які визначались до початку проведення таких заходів. До заходів, що призведуть до збільшення майбутніх економічних вигід науковець відносить: модернізацію, реконструкцію, добудову, дообладнання, модифікацію тощо; а до заходів з підтримання об'єктів основних засобів в робочому стані та отримання в майбутньому первісно очікуваних економічних вигід – всі види ремонтів і технічне обслуговування.

С. Ф. Покропивний та І. В. Сергєєв наголошують, що поліпшення повністю або частково усуває фізичне спрацювання та техніко-економічне старіння основних засобів за рахунок проведення технічного огляду і обслуговування, поточного і капітального ремонту, модернізації, реконструкції, технічного переозброєння.

На думку Л. Г. Ловінської, в результаті модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції відбувається поліпшення основних засобів, що за економічним змістом являє собою капітальні інвестиції [40].

Більш узагальненим є визначення В. В. Бабіча та С. В. Сагової [1. с. 159-164], які розглядають поліпшення як один із способів підтримання основних засобів в робочому стані та забезпечення їх функціонування на підприємстві. Також автори відокремлюють від поліпшення основних засобів систему технічного обслуговування й систему планово-попереджувального ремонту.

Російські фахівці з обліку Н. А. Литнева, Л. І. Малявкіна, Т. В. Федорова розглядають поняття «відновлення», яке є дещо ширшим та включає в себе заходи з поточного та капітального ремонту, модернізації й

реконструкції. На їх думку, нові якісні або кількісні параметри та характеристики об'єкта основних засобів з'являються в процесі реконструкції будівель і споруд та модернізації машин і обладнання. До таких характеристик вчені відносять підвищення раніше прийнятих нормативних показників функціонування об'єкта: терміну корисного використання, потужності, якості застосування тощо. Роботи із систематичного та своєчасного збереження основних засобів від передчасного зносу та з підтримання в робочому стані відносять до поточного ремонту.

Узагальнюючи вищесказане, можна стверджувати, що основна суперечність при визначенні поняття «поліпшення» полягає у впливі здійснених робіт на майбутні економічні вигоди. Зважаючи на це, доцільно розглядати поліпшення необоротних активів як комплекс заходів, які спрямовані на збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання таких об'єктів, та заходів, що здійснюються для підтримання об'єктів необоротних активів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід від їх використання в майбутньому.

Таке трактування поняття «поліпшення» дозволить віднести до нього ремонти і технічне обслуговування з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта, що відповідає потребам сучасного виробництва та підвищує об'єктивність оцінки вартості основних засобів, що зазнали відповідного поліпшення.

Дотримуючись запропонованого визначення, до поліпшення основних засобів, що приводять до зростання майбутніх економічних вигід, доцільно включати: 1) реконструкцію; 2) модернізацію; 3) модифікацію; 4) добудову (надбудову); 5) дообладнання; 6) технічне переозброєння; 7) капітальний ремонт; 8) поточний ремонт.

Вважаємо за доцільне пропонувати внесення відповідних змін до П(С)БО 7 «Основні засоби», зокрема внести до цього облікового стандарту запропоноване визначення поняття «поліпшення основних засобів» з переліченими відповідно до нього видами поліпшення таких об'єктів. Це

дозволить наблизити змістовне трактування витрат з поліпшення основних засобів в П(С)БО до наведеного у МСФЗ 16 «Основні засоби» поняття «подальші витрати», сприяючи гармонізації національних стандартів обліку з міжнародними. Для узгодженості бухгалтерського та податкового обліку в Україні потрібно до Податкового кодексу України і П(С)БО 7 внести зміни. Це дозволить підвищити прозорість обліку поліпшення основних засобів, систематизувавши його бухгалтерську і податкову складові, а також забезпечити повну і достовірну оцінку вартості поліпшених об'єктів, особливо у випадках, коли поточний, капітальний ремонт або технічне обслуговування проведені з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта.

Узагальнивши вищевикладене, слід зазначити, що порівняння нормативно-правового забезпечення ведення бухгалтерського та податкового обліку в Україні, МСБО та підходів фахівців з обліку виявило відсутність чіткого визначення поняття «поліпшення» з єдиною класифікацією видів поліпшення у різних регламентуючих документах. Це викликає неузгодженість між П(С)БО та податковим законодавством України, а також гальмує адаптацію національних положень обліку і звітності до міжнародних стандартів. Для ліквідації зазначених розбіжностей потрібно ініціювати внесення до П(С)БО 7 і податкового законодавства України запропонованого автором визначення поліпшення основних засобів як комплексу заходів, які спрямовані на збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання таких об'єктів, та заходів, що спрямовані на підтримання об'єктів основних засобів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід від їх використання в майбутньому.

1.2 Характеристика основних видів поліпшень

Необоротні матеріальні активи постійно перебувають під впливом фізичного зносу і морального старіння. Для підтримування їх протягом строку експлуатації в придатному для користування стані підприємство здійснює профілактичні і ремонтні роботи, які пов'язані з матеріальними, трудовими і фінансовими витратами.

Витрати на поліпшення та утримання необоротних матеріальних активів поділяються на капітальні та поточні.

Капітальними є витрати, які пов'язані з модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням та реконструкцією необоротних матеріальних активів і приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигод від активу. Первісна вартість таких об'єктів збільшується на суму здійснених витрат.

Поточними є витрати, які пов'язані з ремонтом і обслуговуванням об'єктів необоротних матеріальних активів і здійснюються для відновлення або підтримки активу в робочому стані. Такі витрати відносяться до витрат діяльності звітного періоду. Класифікація витрат на поліпшення та утримання основних засобів наведена в рисунку 1.4.

Види робіт, що пов'язані з експлуатацією об'єктів основних засобів, обсяги та періодичність їх проведення, залежать від специфіки діяльності підприємства та складу основних засобів.

Підтримання об'єктів основних засобів у робочому стані передбачає їх технічне обслуговування і виконання поточних та капітальних ремонтів.

Технічне обслуговування необоротних матеріальних активів – це здійснення певної системи заходів з метою підтримки заданих ресурсів і параметрів роботи об'єктів або їх окремих частин.

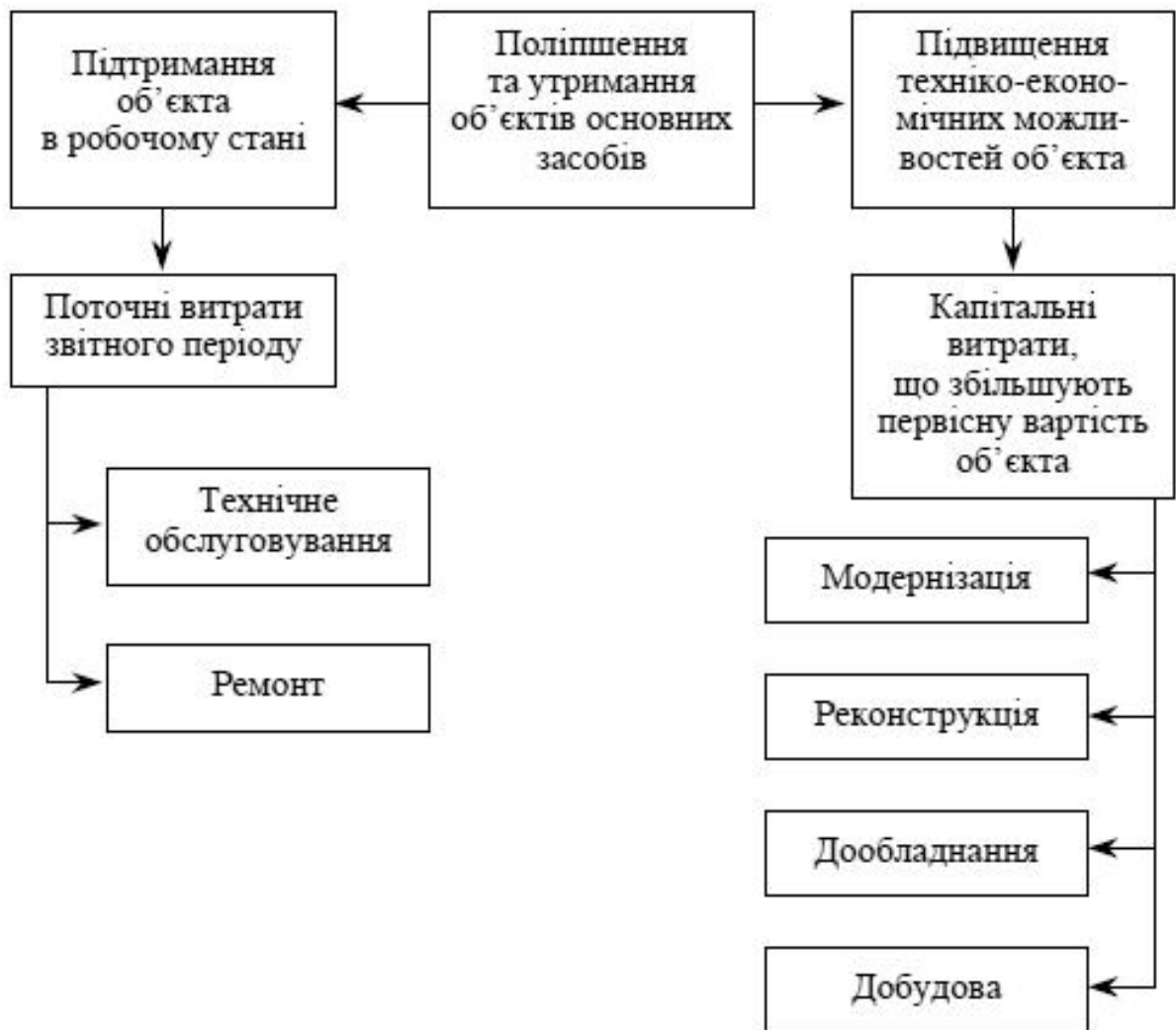


Рис. 1. 4. Класифікація витрат на поліпшення та утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів

Крім технічного обслуговування для підтримки основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів у робочому стані підприємство періодично здійснює їх ремонт. Класифікація ремонтів основних засобів наведена на рис.1.5.

На даний час немає єдиного узагальнення видів поліпшень. Так, Т. Войтенко, Д. Костюк, О. Піроженко [16, с.127-128], Н. Белова [4, с.91-107], до робіт з поліпшення відносить заходи, що направлені на збільшення та відновлення майбутніх економічних вигід від використання об'єкта. Ці вчені вважають основним фактором впливу на вартість поліпшеного об'єкта основних засобів вид здійсненого поліпшення.

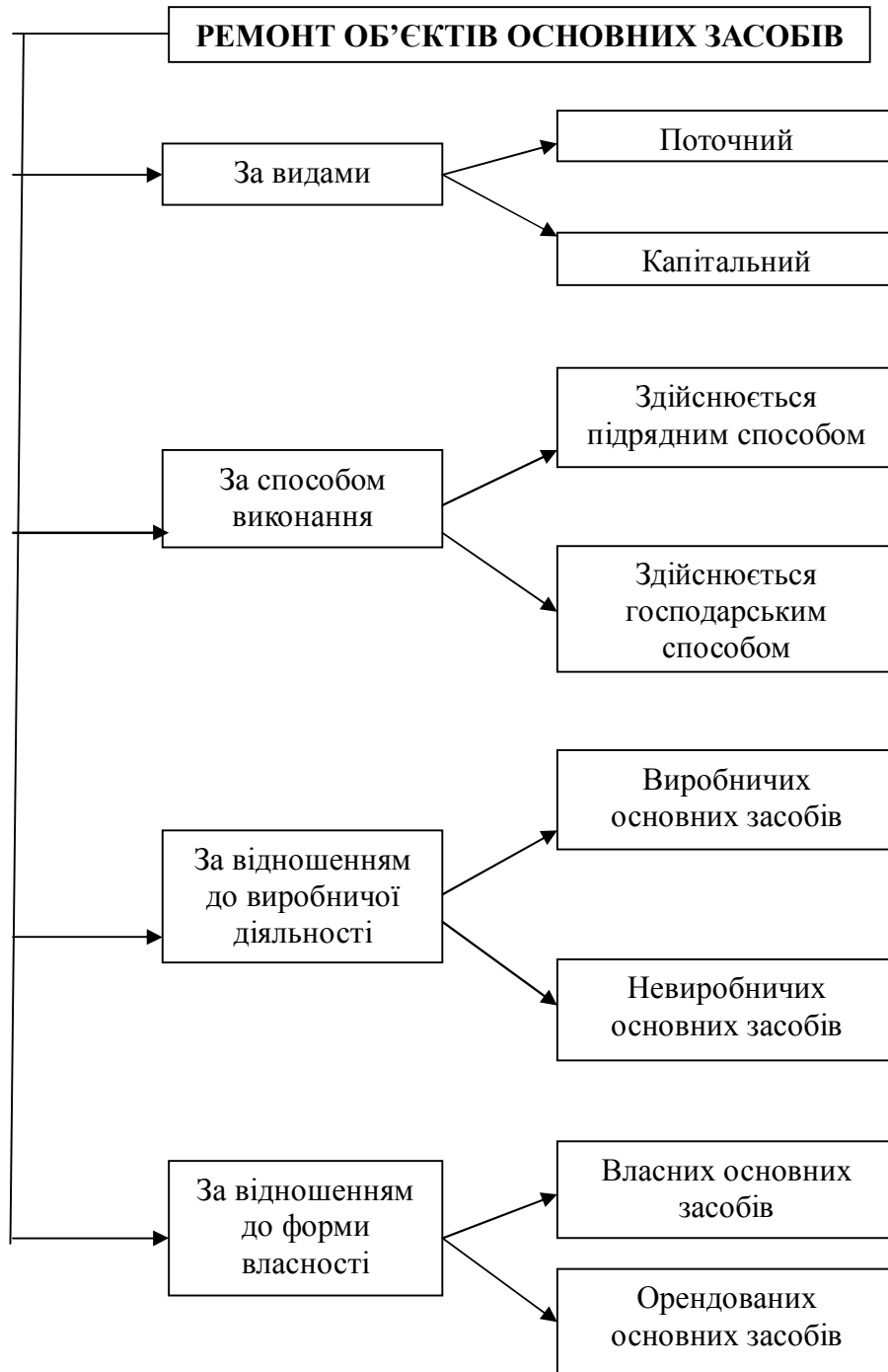


Рис. 1.5. Класифікація ремонтів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів

За такою точкою зору збільшення первісної вартості об'єкта відбувається на суму здійснених робіт з модернізації, модифікації, реконструкції, добудови або дообладнання. Не впливають на вартість поліпшеного об'єкта ремонт та технічне обслуговування.

Не досить правомірною виглядає спроба зазначених авторів відносити до поліпшення заходи, проведення яких спрямоване на підтримання (відновлення) робочого стану основного засобу та отримання в майбутньому первісних економічних вигід, що були властиві об'єкту на початку його використання, не передбачаючи їх включення до вартості поліпшеного об'єкта.

І. Павлюк доводить, що до поліпшення основних засобів можливо відносити поряд з реконструкцією, модернізацією, технічним переозброєнням також поточний та капітальний ремонт за умови, що вони призведуть до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання поліпшених об'єктів [58, с. 50]. З цим підходом варто погодитись, тому, що він є досить обґрунтованим.

Порівняльний аналіз міжнародних, національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та податкового законодавства України показав, що крім відсутності чіткого визначення поняття «поліпшення основних засобів», у кожному з розглянутих нормативно-правових актів є розбіжності у переліку видів такого поліпшення, що ускладнює обліковий процес (рис.1.6).

Пропонуємо до поліпшення необоротних активів включати: 1) модифікацію; 2) добудову (надбудову); 3) дообладнання; 4) технічне переозброєння; 5) капітальний ремонт; 6) поточний ремонт.

Слід зазначити, що чіткого визначення понять модернізації, ремонту й інших видів поліпшень у законодавстві немає. Але в ряді відомчих нормативних актів такі роз'яснення наведено [25].

Модернізація обладнання – удосконалення конструкції, яке забезпечує підвищення продуктивності об'єкта, що модернізується, сприяє розширенню його технологічних можливостей до рівня сучасних технічних і технологічних вимог, досягненню економії ресурсів, поліпшенню умов праці. Полягає у порівняно незначних змінах конструкції робочих механізмів, машин, установок та іншого обладнання, а також у відносно незначній зміні матеріалів і методів обробки.

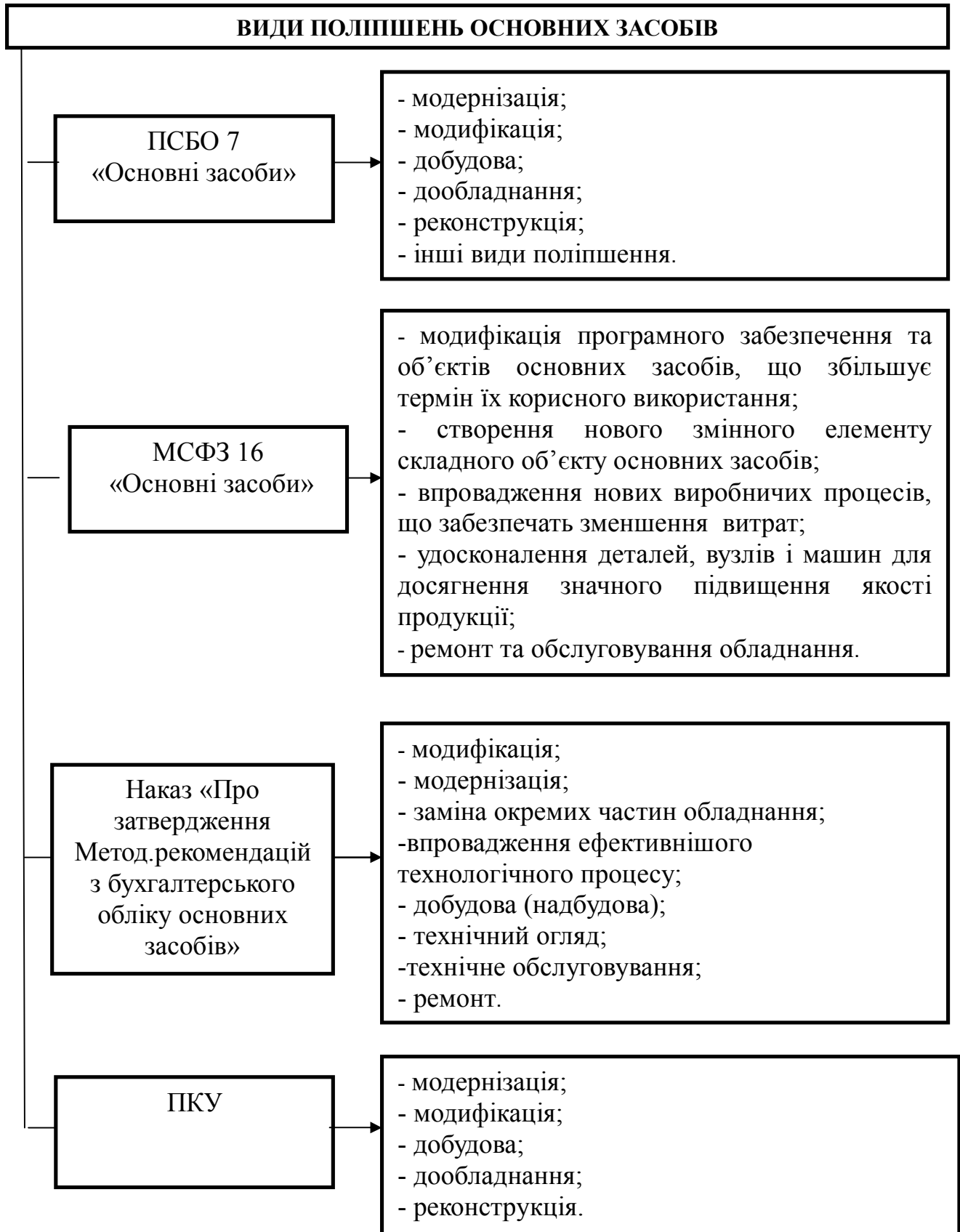


Рис.2.3. Види поліпшення основних засобів відповідно до П(С)БО та МСБО

Якщо ж поліпшуються не лише машини й обладнання (тобто проводиться не лише модернізація), а й приміщення, будівлі, в яких вони розташовані, – таке поліпшення називається реконструкцією.

Реконструкція виробництва – комплекс заходів щодо збільшення виробничих потужностей, підвищення продуктивності праці, технічного рівня виробництва з метою збільшення випуску продукції, зниження її собівартості при найменших затратах матеріальних і грошових ресурсів на одиницю введеної потужності.

Реконструкція у перекладі з грецької – докорінна перебудова. Реконструкція означає повне або часткове переобладнання виробництва, яке супроводжується заміною устаткування, автоматизацією виробництва. Тобто це не тільки просте відтворення основних засобів, а й відновлення їх на більш високій технологічній основі. Під час реконструкції можуть розширюватися окремі будови і споруди виробничого призначення, якщо нове високотехнологічне устаткування не розміщується у старих приміщеннях, а також може здійснюватися будівництво нових споруд виробничого призначення замість тих, що ліквідуються.

Під технічним переозброєнням розуміють комплекс заходів з підвищення техніко-організаційного рівня виробництва, його механізації й автоматизації, з модернізації та заміни застарілого і фізично зношеного обладнання новим, більш продуктивним. Відмінна його особливість полягає в тому, що при даній формі відтворення основних виробничих засобів оновлюється лише їх активна частина. У процесі технічного переозброєння можливе часткове перелаштування побутових, складських і виробничих приміщень. Залежно від масштабів оновлення активної частини основних виробничих засобів можуть бути виділені три види технічного переозброєння виробництва :

1. Мале технічне переозброєння – модернізація діючої техніки, заміна невеликої частини застарілого обладнання, у виробництво впроваджується невелика кількість нового обладнання.

2. Середнє технічне переозброєння – механізація й автоматизація процесу виробництва, впроваджується прогресивне обладнання, замінюються групи фізично і морально застарілого обладнання.

3. Повне технічне переозброєння – комплексне оновлення переважної частини парку обладнання, що, звичайно, зумовлюється високою фізичною і моральною зношеністю обладнання або переходом на принципово нову технологію виготовлення продукції.

Якщо ремонт обладнання, який дозволяє відновити його техніко-економічні характеристики, є економічно недоцільним, то виникає необхідність заміни його новим. Устаткування потребує заміни, якщо витрати, пов'язані з його ремонтом і модернізацією, знаходяться на рівні витрат на придбання, транспортування та монтаж нового.

Програма оновлення виробництва на підприємстві – це синтез певних рішень. До неї включають всі нововведення (новації) за їх видами на всіх етапах нововведень із зазначенням виконавців цих змін. Ця програма є комплексним процесом прийняття рішень щодо освоєння нових виробів, оновлення парку машин і обладнання, технологічних, конструкторських, організаційних, соціологічних та інших змін [12].

Між реконструкцією та технічним переозброєнням існує багато спільного відносно кінцевих цілей, складу робіт. Однак суттєва відмінність між ними полягає в тому, що реконструкція за своїми масштабами охоплює значно більший обсяг робіт, пов'язаних із переобладнанням діючих і будівництвом нових об'єктів, комунікацій. Щодо технічного переозброєння, то воно означає насамперед упровадження прогресивних технологій з мінімумом будівельно-

монтажних робіт. Саме тому частка будівельно-монтажних робіт у процесі технічного переозброєння не перевищує 10 % від загального обсягу капіталовкладень, тоді як під час реконструкції ця частка досягає 50-60 % [21].

Зупиняючись на інших видах поліпшень, то необхідно зазначити, що добудова – це один з видів реконструкції, дообладнання – один з видів модернізації. З іншого боку, модифікація – це внесення змін та надання нових рис старим параметрам.

Щодо терміну «ремонт», то такого визначення також немає в законодавстві. Значення цього слова можна знайти у відомчих актах. У листі Держбуду України «Про віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального й поточного ремонтів» від 30.04.2003 р. № 7/7-401 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.

У Положенні про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затвердженому наказом Мінтрансу України від 30.03.98 р. № 102 (зі змінами та доповненнями, за текстом – Положення № 102), надано визначення понять, що стосуються ремонту автотранспортних засобів:

- ремонт – комплекс операцій з відновлення справності або робоздатності виробів та відновлення ресурсів виробів або їх складових;

- поточний ремонт – ремонт, який виконується для забезпечення або відновлення роботоздатності виробу і полягає в заміні та (або) відновленні окремих частин;
- капітальний ремонт – ремонт, який виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу із заміною чи відновленням будь-яких частин, у тому числі базових.

Ремонт основних засобів проводиться для підтримки нормального функціонування в зв'язку з тривалістю терміну служби основних засобів і не має на меті поліпшення (підвищення) раніше прийнятих нормативних показників функціонування об'єктів.

Оскільки основні засоби становлять основну частину необоротних активів, які підлягають поліпшенню, на рисунку 1.7 відобразимо класифікацію ремонтів основних засобів.

Після проведення ремонту об'єктів їхня первісна вартість, як правило, не збільшується (за винятком випадків модернізації об'єкта, здійсненої під час капітального ремонту). У результаті модернізації і реконструкції об'єктів їхня балансова вартість, як правило, збільшується [26].

Донедавна існувала методика щодо правильного управління витратами, що виникають внаслідок поліпшення основних засобів, згідно з якою на підприємстві при веденні бухгалтерського обліку використовували вимоги податкового законодавства, враховуючи 10% - й ліміт включення ремонтних витрат до витрат підприємства. Такий підхід, на нашу думку, був хибним.

Узагальнюючи вищенаведене можна сказати, що ремонт – це комплекс робіт, спрямованих на підтримання об'єктів основних засобів у робочому стані чи відновлення їх первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів та ін., усунення вад, налагодження тощо).

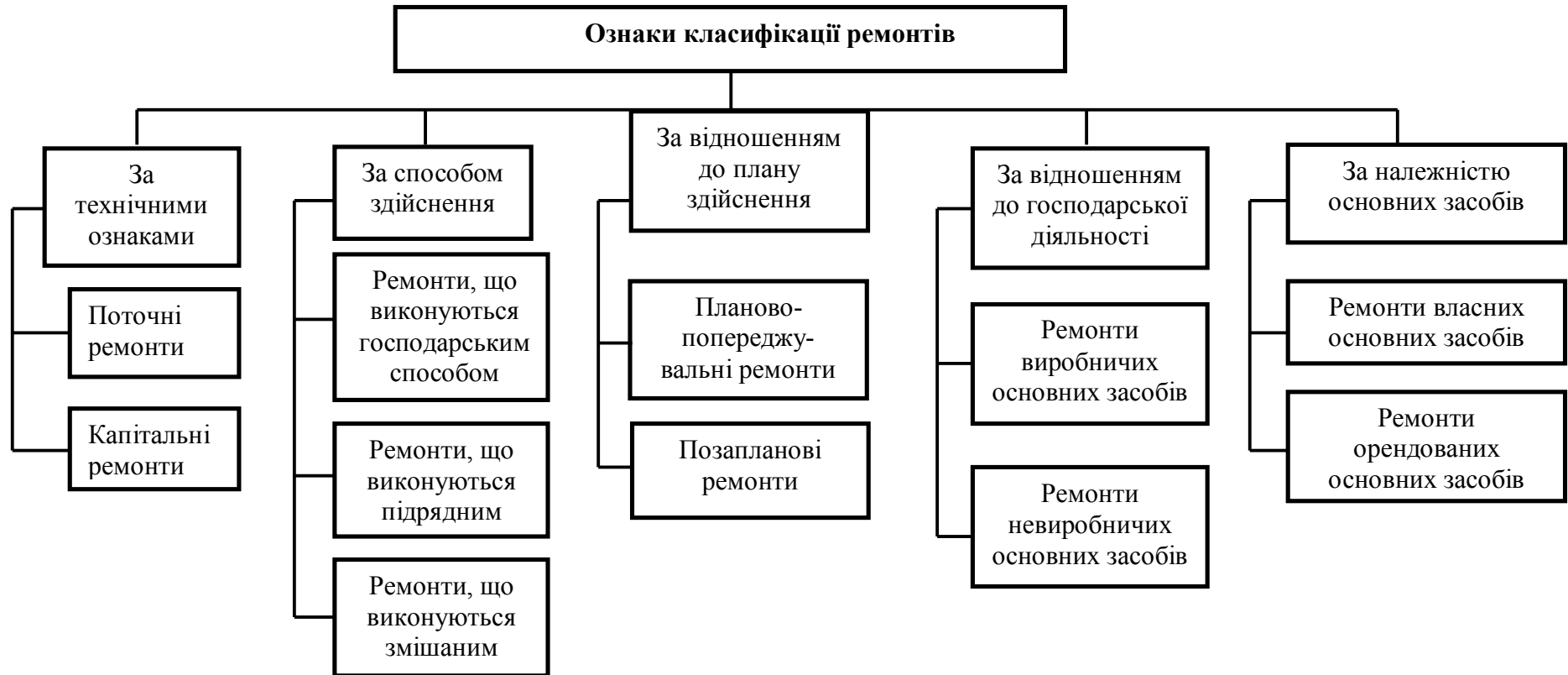


Рис. 1.7. Класифікація ремонтів основних засобів

Ремонт у бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 не належить до поліпшень необоротних матеріальних активів. Проте на практиці наявні випадки, коли заміна деталей зумовлює збільшення майбутніх економічних вигод, а отже, первісної вартості об'єкта.

1.3. Визнання та оцінка витрат на поліпшення необоротних активів

Необоротні активи визнаються, тобто відображаються у балансі підприємства, якщо відповідають загальним критеріям визнання активів:

- існує ймовірність того, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди від використання цього активу;
- його оцінка може бути достовірно визначена.

Облік необоротних активів ведеться в грошовому вираженні. Причому об'єкти необоротних активів, придбані за грошові кошти або споруджені підрядним способом, обліковуються за первісною (історичною) собівартістю. Проведення переоцінки основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів, здійснення бартерних операцій з необоротними активами, одержання активів безкоштовно або як внесок до статутного капіталу здійснюється, виходячи із справедливої вартості.

Справедлива (переоцінена) вартість – це вартість активу, що можна отримати в операціях обміну між обізнаними зацікавленими незалежними сторонами. Додатком до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» передбачено визначення справедливої вартості придбаних активів:

- земля та будівлі – ринкова вартість;
- машини та устаткування – ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки;
- інші основні засоби – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням зносу на дату оцінки.

Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних

матеріальних активів, підприємства можуть встановлювати самостійно, тобто в наказі «Про облікову політику» визначати, що необоротні активи, які коштують дорожче встановленої межі, належать до основних засобів, інші – до малоцінних необоротних матеріальних активів.

Визнання основних засобів. Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена. Слід звернути увагу, що критерії визнання ті самі, що для активів взагалі.

Основні засоби оцінюють за такими вартостями:

- первісна;
- залишкова (балансова) – вартість за вирахуванням зносу;
- (знос основних засобів – це втрата ними своїх споживчих якостей, а, відповідно, вартості; величина зносу відповідає сумі нарахованої амортизації);
- Відновлювальна – первісна вартість після переоцінки;
- справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

До валюти балансу включається залишкова вартість. До первісної вартості придбаного (створеного) об'єкта основних засобів включаються такі витрати:

- ✚ суми, що сплачують постачальникам основних засобів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- ✚ реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- ✚ суми ввізного мита;
- ✚ суми непрямих податків, якщо вони не відшкодовуються підприємству;
- ✚ витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- ✚ витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- ✚ інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до

стану, в якому вони придатні для використання [14].

Визнання та оцінка витрат на поліпшення основних засобів в бухгалтерському обліку відбувається з урахуванням впливу таких робіт на майбутні економічні вигоди від використання поліпшеного об'єкта. Так, відповідно до П(С)БО №7 «Основні засоби» [76] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [43], затвердженні витрати, в результаті здійснення яких відбулось збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід від поліпшеного об'єкта основних засобів, включаються до первісної вартості такого об'єкта. Збільшення економічних вигід передбачає дотримання наступних умов:

- зростання очікуваного терміну корисного використання об'єкта;
- зростання кількості та/або якості продукції, що виробляється даним об'єктом;
- зменшення первісно оцінених виробничих витрат.

До робіт, що пов'язані з поліпшенням основних засобів віднесено: модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо. Витрати з технічного огляду, нагляду, обслуговування та ремонту включаються до складу витрат звітного періоду. У доповненні до п. 14 П(С)БО №7 передбачено збільшення первісної або переоціненої вартості основних засобів в результаті витрат на поліпшення та ремонт. 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 вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

Для цілей бухгалтерського обліку витрати, пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів, розподіляються так:

- витрати, спрямовані на збільшення майбутніх економічних вигід, із самого початку очікуваних від використання об'єктів основних засобів. До таких витрат належать витрати, пов'язані з модернізацією, модифікацією, добудуванням, реконструкцією і т. д. Відповідно до п. 14 ПБО 7 на суму таких витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, збільшується його первісна вартість;
- витрати, здійснювані для підтримки об'єкта основних засобів у робочому стані, а саме: на всі види ремонтів і технічне обслуговування об'єктів основних засобів. Відповідно до п. 15 ПБО 7 ці витрати включаються до складу витрат звітного періоду.

Якщо передбачена нормативно-інструктивними документами бухгалтерського обліку орієнтація на збільшення майбутніх економічних вигід при оцінці вартості поліпшених основних засобів не викликає заперечень, то підлягає сумніву правомірність віднесення згідно ПКУ всіх витрат з ремонту, у тому числі капітального, на витрати звітного періоду без урахування характеру їхнього впливу на майбутні економічні вигоди. Тому є сенс внести доповнення в частині чіткого визначення критеріїв ідентифікації понесених витрат на поліпшення і ремонти для їх правильного обліку та віднесення до вартості об'єктів.

У Податковому кодексі відбулось відокремлення витрат на ремонт від витрат на поліпшення, а також, при визнанні їх у вартості активів, здійснено поєднання вартісного критерія з критерієм впливу витрат з проведених робіт на майбутні економічні вигоди від використання поліпшеного об'єкта. Тому п.11 ст.146 Податкового Кодексу України визначає, що до первісної вартості об'єкта основних засобів, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення, в результаті чого зростуть майбутні економічні вигоди від використання такого активу, включаються понесені витрати у сумі, яка перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного податкового року. П. 12 ст.146 передбачено, що сума витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості

всіх груп основних засобів на початок звітного року, повинна відноситись до витрат того звітного податкового періоду, в якому були здійснені поліпшення та ремонт. Витрати на ремонт збільшують первісну вартість об'єкта лише частково в сумі, що перевищує 10 % балансової вартості всіх 16 груп основних засобів [72].

Хоча зміни, які запроваджені в податковому законодавстві, певною мірою сприяли наближенню податкового обліку до бухгалтерського, але залишили розбіжності в оцінці вартості поліпшення об'єкта основних засобів через застосування в податковому обліку 10-відсоткової вартісної межі. В практиці ведення як бухгалтерського, так і податкового обліку виникають проблеми стосовно збільшення первісної (переоціненої) вартості основних засобів на величину витрат з поліпшення та ремонту, в результаті яких відбувається зростання майбутніх економічних вигід від використання об'єкта. Адже поліпшення або ремонти, як правило, проводяться не відразу, а через певний період експлуатації об'єкта, за який його первісна вартість зменшується на величину нарахованої амортизації, трансформуючись у балансову (залишкову) вартість. У випадку, коли витрати на поліпшення і ремонти викликають підвищення вартості основних засобів, більш прийнятним є коригування саме балансової залишкової, а не первісної вартості для забезпечення достовірності вартісних оцінок та визначення величин подальших амортизаційних відрахувань [37].

Згідно МСБО №16 «Основні засоби», вартість придбання активу та пов'язані з ним подальші витрати повинні відповідати таким критеріям визнання:

по-перше, наявність ймовірності надходження майбутніх економічних вигід, пов'язаних з об'єктом, на підприємство;

по-друге, достовірність оцінки собівартості такого об'єкта.

Виходячи з цього, виокремлюють три напрямки обліку та вартісного оцінювання подальших витрат. Так, витрати на щоденне обслуговування, до яких належить ремонт та технічне обслуговування, не визнаються в балансовій

вартості об'єкта, а відносяться до прибутку або збитку в процесі їх здійснення та складаються з витрат на заробітну плату, витрат на відпускні матеріали і витрат на придбання комплектуючих деталей. Інша ситуація виникає у випадку придбання елемента об'єкта основних засобів, що потребує регулярної заміни, з метою збільшення інтервалу між такими замінами. У разі дотримання умов визнання, витрати на часткову заміну такого об'єкта новим елементом визнаються підприємством у балансовій вартості об'єкта основних засобів з одночасним припиненням визнання вартості заміненних частин, тобто замінений елемент визнається як окремий об'єкт основних засобів. Третя ситуація передбачає визнання витрат із значних технічних оглядів, метою яких є виявлення несправностей обладнання в балансовій вартості об'єкта основних засобів. Одночасно, вартість витрат на попередній огляд, що залишилась у балансовій вартості, підлягає списанню [44].

Порядок обліку та оцінки вартості основних засобів, що викладений в МСБО №16, є досить узагальненим та вимагає досвіду і високої кваліфікації бухгалтера (або керівника) під час вибору варіанта обліку та оцінки подальших витрат, враховуючи очікуваний результат здійснених робіт. З метою гармонізації національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку доцільним може бути використання в Україні підходу щодо збільшення на суму понесених в результаті поліпшення і ремонту витрат не первісної (переоціненої), а балансової (залишкової) вартості, по аналогії з передбаченою МСБО №16 нормою визнання подальших витрат.

При впровадженні МСБО можна використати досвід США, де витрати на утримання основних засобів визнаються та включаються до їх вартості у разі виконання однієї з трьох умов:

- збільшення терміну корисного використання основних засобів;
- збільшення потужності та обсягу продукції, що випускається таким об'єктом;
- покращення якості продукції, яка виробляється даним активом.

Тому, витрати на капітальний ремонт об'єкта основних засобів, за

допомогою якого відбулось збільшення продуктивності, терміну корисного використання такого об'єкта або покращення якості продукції, відносять на вартість поліпшеного активу. Як результат, зменшується накопичений знос та збільшується залишкова вартість основних засобів. Всі інші витрати, що пов'язані з утриманням активів та які не відповідають наведеним умовам, визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені [5, с. 304].

Такі критерії є досить обґрунтованими та конкретизованими, тому що значно спрощують ідентифікацію здійснених робіт та облік понесених витрат. Їх потрібно взяти до уваги для розвитку української системи бухгалтерського обліку, попередньо розширивши перелік умов, за якими витрати на утримання будуть визнаватись у вартості поліпшених об'єктів.

Фахівці з обліку і аналізу дотримуються різних поглядів на методику обліку та оцінки вартості об'єктів основних засобів, що зазнали поліпшення.

Зокрема, П. Круш, В. Подвігіна та О. Клименко розглядають залежність оцінки основних засобів від характеру витрат, що пов'язані з поліпшенням об'єкта. На їх думку, у разі здійснення витрат довготривалого використання вартість поліпшення капіталізується, тобто включається до витрат періоду через амортизацію поліпшеного об'єкта. Якщо витрати не носять характеру довгострокового використання, то вони не мають впливу на оцінку поліпшених об'єктів і відносяться до витрат звітного періоду [34, с. 50-51]. За всієї привабливості даного підходу авторами не надано чітких рекомендацій стосовно віднесення витрат до таких, що мають характер довгострокового використання.

Особливості визнання й обліку витрат на поліпшення та ремонти основних засобів за наведеними підходами відображено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Порівняння існуючих методичних підходів до визнання витрат на
поліпшення та ремонт необоротних активів

Джерело	Критерії визнання витрат		Вплив на вартість основних засобів витрат	
	поліпшення необоротних активів	ремонт необоротних активів	поліпшення	ремонту
1	2	3	4	5
П(С)БО7	Збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання поліпшеного об'єкта	Підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання	Збільшують первісну вартість об'єкта на суму здійснених витрат з поліпшення	Не включаються до вартості об'єкта, а списуються на витрати звітного періоду
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів №561	Збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання поліпшеного об'єкта з врахуванням суттєвості таких витрат	Підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід, якщо ціна придбання активу відображає необхідність приведення його до стану, придатного до використання	Включаються до капітальних інвестицій з подальшим збільшенням первісної вартості основних засобів	Визнаються витратами звітного періоду, а в деяких випадках визнаються капітальними інвестиціями та збільшують первісну вартість об'єкта
ПКУ	Збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта		Збільшують первісну вартість об'єкта у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного податкового року. Відносяться до витрат звітного податкового періоду у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року	

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5
МСБОН№16	Наявність ймовірності надходження майбутніх економічних вигід, пов'язаних з об'єктом, на підприємство; достовірність оцінки собівартості такого об'єкта;		Визнаються в балансовій вартості об'єкта, одночасно балансову вартість витрат на попередній огляд визнавати припиняють	Не визнаються в балансовій вартості об'єкта, включаються у прибуток чи збиток звітного періоду
ГААР	Спрямованість на створення сприятливих умов експлуатації основних засобів у майбутньому	Спрямованість на створення сприятливих умов експлуатації основних засобів у поточному і майбутньому періодах	Збільшують залишкову вартість основних засобів та зменшують накопичений знос	Збільшують залишкову вартість основних засобів та зменшують накопичений знос. Відносяться на поточні витрати
Н.Белова Т.Войтенко О.Піроженко	Збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікувані від використання об'єкта	Підтримання основних засобів в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід	Збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів	На оцінку основних засобів не впливають, враховуються в складі витрат періоду, в якому були понесені
П.Круш В.Подвігіна О.Клименко	Мають характер довгострокового використання	Не носять характеру довгострокового використання	Збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів	На оцінку основних засобів не впливають, враховуються в складі витрат періоду, в якому були понесені
І.Павлюк	Збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта	Збільшення та відновлення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта	Збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів	Збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів. Відносяться на витрати звітного періоду

Для підвищення об'єктивності оцінки та обліку витрат, що пов'язані з поліпшенням та ремонтом основних засобів, пропонується ініціювати зміни до

чинної системи бухгалтерського і податкового обліку в Україні, а саме:

- передбачити у національних регламентах обліку можливість відносити до поліпшення поточні, капітальні ремонти та технічне обслуговування, якщо в результаті їх проведення відбувається збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання такого основного засобу, тобто з елементами модернізації чи модифікації окремих частин об'єкта;
- впорядкувати критерії ідентифікації понесених підприємством витрат, в результаті здійснення яких відбулось збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід від поліпшеного об'єкта основних засобів, для їх включення до первісної вартості такого об'єкта, доповнивши наведені у Методичних рекомендаціях №561 умови, до яких належить:
 - зростання очікуваного терміну корисного використання об'єкта, зростання кількості та/або якості продукції, що виробляється даним об'єктом, зменшення первісно оцінених виробничих витрат) наступними критеріальними умовами:
 - зменшення витрат на утримання та експлуатацію поліпшеного об'єкта; підвищення ресурсозбереження при використанні поліпшеного обладнання;
 - зменшення негативного впливу на навколишнє природне середовище в результаті використання такого об'єкта;
 - передбачити зміни до нормативних документів в частині включення витрат на поліпшення (та ремонти, що належать до поліпшення), які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання поліпшеного об'єкта, не до первісної (переоціненої), а до балансової (залишкової) вартості об'єкта основних засобів.

Адже проведення робіт з поліпшення (ремонтів) відбувається через певний проміжок експлуатації об'єкта основних засобів, за який внаслідок його часткового зношення вже нарахована амортизація, яка зменшила початкову вартість до залишкової (балансової). Перехід на методику, якою обумовлено

перенесення витрат з поліпшення на балансову вартість основних засобів, дозволить запобігти штучному завищенню первісної вартості цих засобів, коректніше визначати подальші амортизаційні відрахування після проведення заходів з поліпшення (ремонтів) та мати точнішу облікову інформацію про наявні основні засоби у вартісному еквіваленті.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретичні засади обліку витрат на поліпшення необоротних активів можна зробити такі висновки:

1. Встановлено, що ремонтам та поліпшенням підлягають основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи. Тому, в узагальненій класифікації нами запропоновано виділити ще одну класифікаційну ознаку – за можливістю поліпшення необоротних активів, згідно якої необоротні активи поділяються на ті, що підлягають поліпшенню і ті, що не підлягають поліпшенню.

2. Досліджено, що основна суперечність при визначенні поняття «поліпшення» полягає у впливі здійснених робіт на майбутні економічні вигоди. Зважаючи на це, є сенс запропонувати розглядати поліпшення необоротних активів як комплекс заходів, які спрямовані на збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання таких об'єктів, та заходів, що здійснюються для підтримання об'єктів необоротних активів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід від їх використання в майбутньому.

3. Дотримуючись запропонованого визначення, до поліпшення необоротних активів, що приводять до зростання майбутніх економічних вигід, на нашу думку, доцільно включити: 1) реконструкцію; 2) модернізацію; 3) модифікацію; 4) добудову (надбудову); 5) дообладнання; 6) технічне переозброєння; 7) капітальний ремонт; 8) поточний ремонт.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1 Документування операцій з обліку витрат на поліпшення необоротних активів

Первинний облік є найважливішим етапом бухгалтерського процесу. Бухгалтерський облік необоротних активів повинен забезпечити: контроль за зберіганням основних засобів; своєчасне, правильне документальне відображення в обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення із цеху в цех, із складу в склад тощо, ефективне використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безкоштовна передача); своєчасне (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизація) основних засобів; відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів; виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

Документування господарських операцій є важливим, первинним етапом бухгалтерського обліку і становить собою організований процес спостереження, вимірювання та записування даних про господарські операції в документах типової форми або створених на підприємстві згідно з вимогами нормативних актів; включає сукупність даних і бухгалтерських документів у письмовій або електронній формі, у яких ведеться реєстрація фактів господарського життя на підприємстві.

Слід ураховувати, що згідно зі ст. 9 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують і підтверджують здійснення цих операцій.

Приймання виконаних робіт після ремонту, модернізації, реконструкції тощо оформляється актом приймання-здачі відремонтованих,

реконструйованих і модернізованих об'єктів типової форми № ОЗ-2, затвердженої наказом Мінстату України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.95 р. № 352. Акт має бути підписано працівником цеху (відділу, групи), уповноваженим приймати об'єкт основних засобів, і представником цеху, що виконав ремонт або інші поліпшення. Акт підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства. Дані про зміни техніко-економічної характеристики (вартість, площа, потужність тощо) у результаті проведених поліпшень заносяться в технічний паспорт, інвентарні картки, реєстри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів.

При проведенні робіт підрядним способом (стороннім підприємством) первинним документом є акт про виконані роботи, замовлення-наряд. Вимоги щодо їх заповнення надано в переліку обов'язкових реквізитів первинних документів, наведеному в п. 2 ст. 9 Закону № 996-XIV, а саме:

- назва документа (форми);
- дата й місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст, обсяг, одиниця виміру господарської операції;
- підписи осіб, відповідальних за здійснення й правильність оформлення господарської операції;
- власний підпис або інші дані, що дозволяють ідентифікувати особу, яка бере участь у здійсненні господарської операції.

При проведенні поточного й капітального ремонту будинків і споруд (як підрядним, так і господарським способом) наказом Держкомстату України та Держкомстрою України «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві» від 21.06.2002 р. № 237/5 передбачено складання довідки про вартість виконаних робіт типової форми № КБ-3. Зазначимо, що при виконанні робіт з поточного ремонту господарським способом складання зазначеної форми не обов'язкове. Якщо такі роботи виконуються із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств,

організацій, установ державної форми власності, то разом із складанням довідки складається акт приймання виконаних підрядних робіт типової форми № КБ-2в. [81].

Вищезазначені форми є основними. Проте, для поліпшення необоротних активів на ПП «Форвард-Орто» застосовуються наступні типові форми первинно-облікової документації :

- ОЗ-2 – Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів;
- ОЗ-6 – Інвентарна картка обліку основних засобів;
- ОЗ-8 – Картка обліку руху основних засобів;
- ОЗ-14 – Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств);
- НА-2 – Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- Инв-10 – Акт інвентаризації незакінчених ремонтів основних засобів.

Погоджуємось з Н. М. Грабовою, що «...форма документа має бути простою, зрозумілою, зручною для подальшого опрацювання і водночас з усією повнотою характеризувати відповідну операцію, задовольняючи при цьому вимоги не тільки бухгалтерського, а й оперативного і статистичного обліку» [19, с. 152].

Тому, на наш погляд, існуючі типові форми мають суттєві недоліки.

Типова форма ОЗ-2 застосовується для оформлення приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує інше підприємство, то акт складається в двох примірниках (другий примірник передається підприємству, що здійснило ремонт основних засобів). При виконанні ремонту, реконструкції та модернізації господарським способом, акт складається в одному примірнику.

Цей документ оформляється після проведення будь-яких видів ремонтних робіт при прийомі-здачі основних засобів з ремонту, реконструкції та модернізації. Акт підписується співробітником, уповноваженим приймати

відремонтований об'єкт, і представником відділу (цеху), що виконав ремонт, реконструкцію та модернізацію.

Крім того, акт підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства, організації або уповноваженими особами. До технічного паспорту відповідного об'єкта основних засобів вносяться необхідні зміни характеристики об'єкта, пов'язані з капітальним ремонтом, реконструкцією та модернізацією.

Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма № 03-2) застосовується для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації. Акт складається в двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства. Витрати по ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання і т. п. відображають в акті в розділі «Розрахунок результатів списання об'єктів». Первинний документ, на основі якого робляться відповідні записи про збільшення первісної вартості об'єкта в результаті його реконструкції чи модернізації, інших поліпшень у інвентарній картці. Якщо відображення всіх змін у вказаній інвентарній картці має певні труднощі, відкривається нова інвентарна картка (із збереженням раніше присвоєного номера) із зазначенням показників, що характеризують дообладнаний або реконструйований (поліпшений) об'єкт.

Записи у документ здійснюють робітники-виконавці відповідних цехів і передають один екземпляр до бухгалтерії, другий залишається у ремонтному цеху, а третій – у матеріально-відповідальній особи. Цей документ є підставою для відображення проведених ремонтних робіт (вид, вартість) у інвентарних картках основних засобів та внесення змін про капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію об'єкту до його технічного паспорту. При виконанні робіт підрядним способом підприємство отримує акт виконаних робіт від підрядника й заповнює дану типову форму документа [55].

Цей документ не містить зайвої, застарілої інформації, але, на нашу

думку, не вистачає таких даних:

- до якого класу основних засобів, згідно з Державним класифікатором основних засобів слід відносити об'єкт;
- термін експлуатації об'єкта основних засобів.

Окрім того, ми пропонуємо змінити назву графи 6 «Сума» на «Вартість здійснених ремонтів». Адже виходячи з назви важко зрозуміти чи тут вказується сума ремонту (поліпшення) чи вказується вартість поліпшення основних засобів.

Типова форма ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Форма містить у собі дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизаційних відрахувань та ін. Традиційно ведеться форма ОЗ-6 в одному примірнику в бухгалтерії, проте існує варіант побудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один - у бухгалтерії, другий - в місцях експлуатації основних засобів замість ОЗ-9. Картки заводяться на кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів, які мають однакову вартість, введенні в експлуатацію в один і той же час та знаходиться в одному підрозділі (цеху). Інвентарні картки заповнюються на підставі первинних документів з обліку руху основних засобів: ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»; ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»; (при цьому картка вилучається); ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів» (при цьому картка вилучається).

Типовий форма ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику і заповнюється на підставі наступних форм: ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»; ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних

підприємств»); ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту».

В даній типовій формі не коректною є інформація про індексацію основних засобів, тому що її порядок встановлений Податковим кодексом України з метою ведення податкового обліку, тоді як метою бухгалтерського обліку є проведення переоцінки основних засобів за вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби» [76, п. 16-21].

Типові форми ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств), ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій), ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту» використовуються для розрахунку амортизації основних засобів, ці реєстри є єдиними для розрахунку амортизації при будь-якій формі ведення бухгалтерського обліку в умовах ручної обробки інформації. Лише при застосуванні журнально-ордерної форми обліку замість зазначених форм для розрахунку амортизації можна застосовувати таблицю.

Щодо форми ОЗ-14, то ми згодні з А. Белоусовим, що існуючі типові форми розрахунку амортизації основних засобів не дозволяють відображати її нарахування у зв'язку з прийняттям і введенням в дію положень (стандартів) бухгалтерського обліку й зміною методів амортизації. Тому форми, затверджені Державним комітетом статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» згідно наказу № 352, є застарілими і потребують кардинальної зміни [2, с. 48]. Форми запропоновані А. Білоусовим є оптимальними, адже вони розподілені згідно з окремим методом нарахування амортизації й враховують всі необхідні складові для здійснення таких розрахунків: первісну вартість, термін корисного використання об'єкту, ліквідаційну вартість тощо [2, с. 51]. Також залишається відкритим питання щодо амортизації після здійсненого поліпшення необоротних активів. Тому що дана форма не враховує особливості нарахування амортизації по основних засобах з не остаточно встановленим терміном експлуатації, тобто необхідності застосування амортизаційної ставки в умовах невизначеності загального терміну використання, а також в ній не зазначається можливість перерахування

амортизацій на вартість основних засобів збільшену на суму поліпшення.

Важливу роль для отримання повної та достовірної інформації про нематеріальні активи відіграють первинні документи. Проте на сьогодні є лише чотири типові форми з обліку прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, які не охоплюють усі види нематеріальних активів, що, на нашу думку, є суттєвим недоліком. Окрім того відсутні форми, в яких було б відображено поліпшення нематеріальних активів.

На сьогодні немає типових форм з обліку прав користування природними ресурсами і майном. Тому на практиці бухгалтери вимушені для цих видів нематеріальних активів пристосовувати типові форми з обліку основних засобів або розробляти власну документацію, що є дуже незручним, не сприяє уніфікації обліку та скороченню трудомісткості облікових робіт.

Основою визначення величини необхідних витрат на проведення поліпшень на ПП «Форвард-Орто» є планування витрат на їх проведення. Дане планування здійснюється в кошторисах, де визначається кошторисна вартість робіт. Основою визначення кошторисної вартості поліпшень є проектна і робоча документація, де зазначаються кошторисні нормативи, інформація про відпускні (ринкові) ціни на обладнання, матеріали та інші. Кошторисна вартість поліпшень об'єкта необоротних активів визначається, виходячи з:

- суми оплати праці ремонтним робітникам;
- балансової вартості використовуваних матеріалів;
- величин амортизації основних засобів, що застосовуються для цих цілей і т.д.

Для прийняття рішення про утворення резерву витрат на поліпшення та ремонт використовуються документи, що підтверджують правильність визначення щомісячних відрахувань, як, наприклад, дефектні відомості (обґрунтовують необхідність проведення ремонтних робіт); дані щодо первісної вартості або поточної (відновлювальної) вартості (в разі проведення переоцінки) об'єктів; нормативи і дані про терміни проведення ремонтів; підсумковий розрахунок відрахувань у резерв витрат на поліпшення та ремонт необоротних активів.

При утворенні резерву витрат на ремонт необоротних активів, зокрема основних засобів до витрат на виробництво (витрат на продаж) включається сума відрахувань, обчислена виходячи з річної кошторисної вартості ремонту. При підрядному способі ремонт основних засобів здійснюють спеціалізовані підприємства. Підставою для виконання робіт є договір, в якому зазначають: найменування об'єкта, який підлягає ремонту; терміни виконання робіт; умови та порядок розрахунків за виконаний ремонт та ін. Розрахунки при виконанні робіт з поточного ремонту будівель і споруд можуть здійснюватись на підставі Акта приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2В), що зазначається у контракті (договорі) на виконання робіт. При взаєморозрахунках за виконані роботи з капітального ремонту застосовуються документи первинного обліку як для нового будівництва, а саме: Акт приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2В) і Довідка про вартість виконаних робіт і витрат (форма № КБ-3) [12].

Особливий інтерес викликає документальне оформлення ремонту, проведеного господарським способом. З метою економії керівництвом цілком може бути ухвалено рішення провести нескладне поліпшення чи ремонт самотужки.

Зазначимо, що рішення щодо поліпшення, насамперед, необхідно оформити наказом керівника підприємства. Якщо це планові роботи, важливо, щоб строки їхнього проведення відповідали зазначеним у плані (графіку). Якщо ж проведення робіт не заплановано, буде незайвим оформити акт про технічний стан об'єкта, де вказати виявлені недоліки та дефекти необоротних активів, які впливають на його експлуатаційні характеристики і можуть призвести до передчасного зносу необоротних активів.

Якщо об'єкт необоротних активів на час ремонту потрібно передати підрядній організації, то його спочатку слід вивести з експлуатації. Адже зрозуміло, що ремонт може тривати місяць-два, а інколи й довше. І відповідно у цей період підприємство фізично не зможе використовувати такий об'єкт необоротних активів. Тож його варто тимчасово вивести з господарського

обороту. Опосередковано це підтверджує й абз. 4 п. 29 П(С)БО 7, у якому сказано, що нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта необоротних активів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Подібні норми містять і п. 23 П(С)БО 7 та п. 27 Методрекомедацій з обліку основних засобів. Для виведення об'єкта основних засобів з експлуатації керівник видає розпорядчий документ про тимчасове виведення об'єкта основних засобів з експлуатації на час його ремонту. Слід відмітити, що в податковому обліку виведені з експлуатації об'єкти також заборонено амортизувати (пп. 145.1.2, п. 146.2 ПКУ).

Після того як виконавець закінчить усі роботи з ремонту (поліпшення) об'єкта необоротного активу, він зобов'язаний скласти у двох примірниках Акт приймання-передачі виконаних робіт і підписати його із замовником. Перший примірник виконавець залишить у себе, а другий віддасть замовнику.

Також підприємство-виконавець оформляє у двох примірниках Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма № ОЗ-2). Перший він залишає в себе, інший віддає замовнику робіт.

Як вже зазначалося, планування витрат здійснюється за допомогою кошторису проведення ремонтних робіт, що складається з урахуванням діючих будівельних нормативів. Однак і відносно проведення ремонту орендованого приміщення вимога про складання кошторису також актуальна, оскільки якщо надалі передбачається компенсація орендодавцем понесених витрат, кошторис допоможе обґрунтувати вартість списаних матеріалів. Якщо ж поліпшення виконується силами орендаря та за його рахунок, за допомогою кошторису проводиться оцінка планованої суми витрат і їхньої відповідності будівельним нормам.

Як було зазначено вище, при проведенні капітального ремонту господарським способом використовуються форми документів розроблені для оформлення результатів підрядних робіт (за винятком робіт з поточного

ремонту), зокрема:

1) довідка про вартість виконаних підрядних робіт за формою КБ-3, затверджена наказом № 237/5, складається при проведенні будівельних і монтажних робіт, робіт з капітального ремонту будівель і споруд підприємствами незалежно від форм їхньої власності і джерел фінансування робіт;

2) якщо роботи з капітального ремонту будівель і споруд проводяться з залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ і організацій державної форми власності, складається також акт прийому виконаних підрядних робіт з форми КБ-2в, затвердженої наказом № 237/5.

Документальне оформлення поліпшень інших необоротних матеріальних активів на ПП «Форвард-Орто» здійснюється за допомогою типових форм первинного обліку основних засобів. Проте враховуючи те, що інші необоротні матеріальні активи є окремим об'єктом бухгалтерського обліку вважаємо, що їх не слід ототожнювати з основними засобами, і відповідно обліковувати у спеціально розроблених для них первинних документах.

Аналіз діючої практики документального оформлення операцій з нематеріальними активами показав, що затверджені наказом Міністерством фінансів України від 22.11.2004 р. №732 типові форми первинного обліку нематеріальних активів стосуються тільки об'єктів інтелектуальної власності. Окрім того, навіть серед них не передбачена форма для обліку поліпшених, модернізованих об'єктів нематеріальних активів. Тому на підприємствах для цих цілей часто використовуються форми, передбачені для обліку основних засобів, що є теж неправомірним, оскільки нематеріальні активи мають свою специфіку.

Узагальнюючи вищенаведене, необхідно зауважити, що питання документування поліпшень необоротних активів потребує скрупульозного розгляду, оскільки чинні на даний час первинні документи з обліку основних засобів вже давно застаріли і не відповідають вимогам сучасного законодавства, що ж стосується документування поліпшень інших необоротних матеріальних

активів та нематеріальних активів, то дана проблема взагалі є не розробленою.

2.2 Синтетичний та аналітичний облік витрат на поліпшення необоротних активів:

а) що здійснюється власними силами підприємства

Розрізняють два види ремонту, який здійснюється власними силами: поточний і капітальний (рис. 2.1).

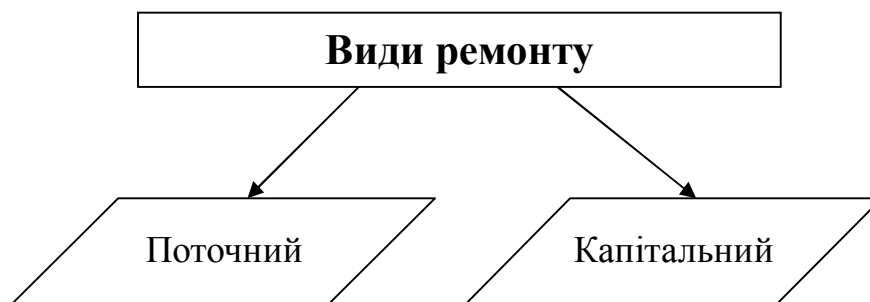


Рис. 2.1. Види ремонту

Поточний ремонт передбачає ремонтні роботи, пов'язанні з усуненням незначних пошкоджень, з частковою заміною деталей, дрібним ремонтом окремих частин, профілактичним ремонтом машин, обладнання, механізмів, підтримання основних засобів у нормальному санітарно-технічному стані, побілку та фарбування стін, стель, дверей тощо. Його здійснюють періодично, що забезпечує ефективну експлуатацію основних засобів у проміжках між капітальними ремонтами [90].

Ремонт основних засобів є не від'ємною частиною їхньої експлуатації. Операції пов'язані з ремонтом мають певний порядок відображення в обліку. На рис. 2.2. зображена запропонована В. Н. Сердюком схема журнально-ордерної форми обліку поточного ремонту.

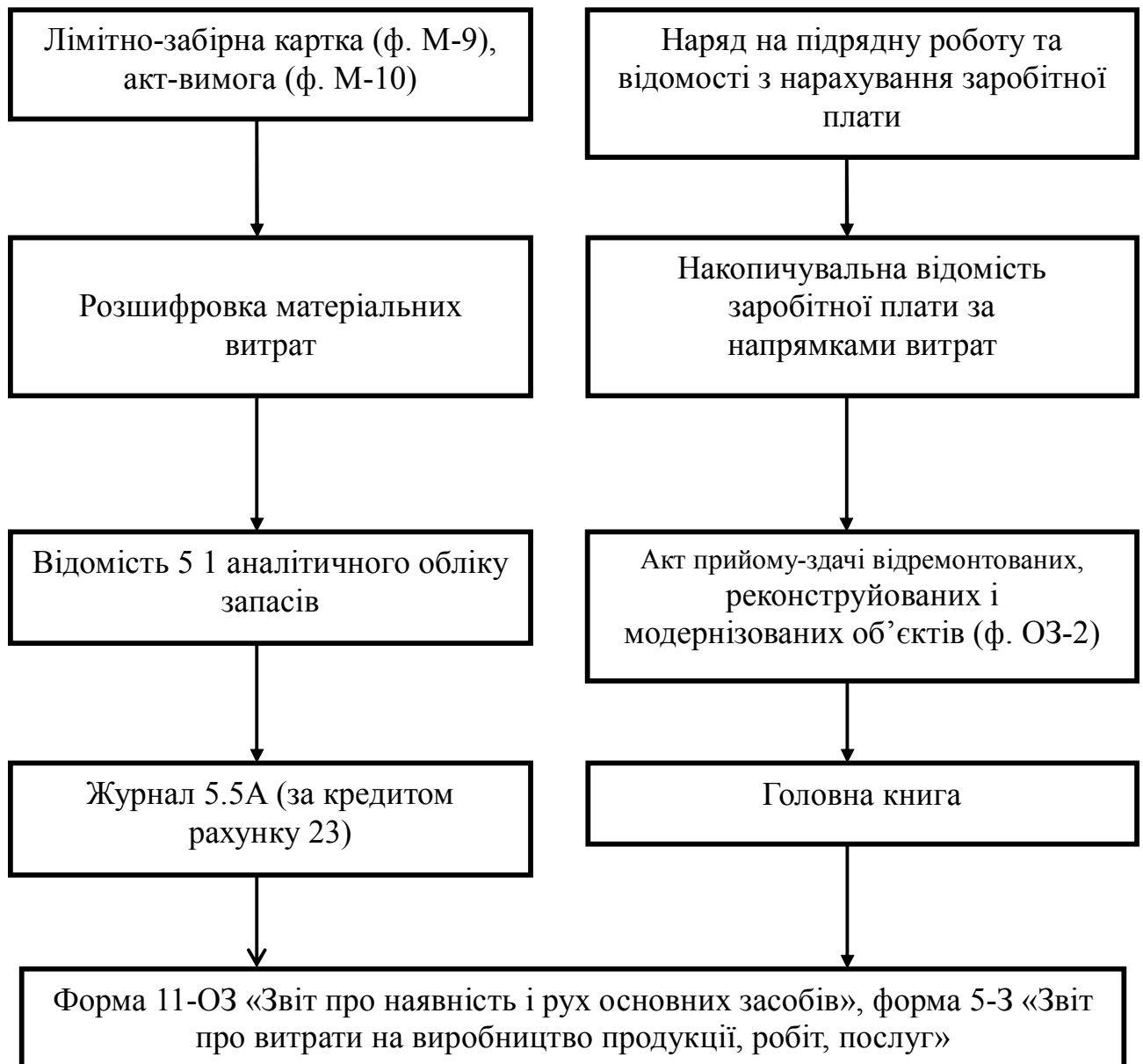


Рис. 2.2.Схема журнально-ордерної форми відображення поточного ремонту основних засобів [88, с. 142]

Витрати на ремонт включають не лише прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці, але і непрямі (накладні, загальновиробничі) витрати, наприклад, амортизацію використовуваного для ремонтів устаткування, забезпечення ремонтного персоналу спецодягом, засобами індивідуального захисту і ін. Для обліку таких витрат доцільно створити окремий об'єкт витрат: ремонтна ділянка або цех.

Перед початком ремонту необхідно скласти відомість дефектів (ремонтну відомість). Вона повинна містити наступну інформацію: найменування об'єкту основних засобів, його інвентарний номер, перелік робіт і кількість необхідних матеріалів, трудомісткість робіт. Лише при зовнішньому огляді устаткування точний об'єм ремонтних робіт визначити частенько неможливо. В процесі ремонту, коли устаткування розібране, можуть бути виявлені невстановлені відразу дефекти і пошкодження, тому складена раніше відомість має бути відкоректована або складена окрема відомість додаткового об'єму робіт.

Відомість дефектів зазвичай складає особа, відповідальна за стан устаткування (наприклад, механік цеху), виконавець ремонту (представник ремонтного цеху або ділянки), затверджує керівник підприємства або головний інженер.

На підставі відомості дефектів складається замовлення на виконання ремонтних робіт. Це багатофункціональний документ, в якому відбиваються інвентарний номер, найменування виконуваних робіт, номери креслень, перелік і кількість необхідних матеріалів. При необхідності в замовленні можуть розраховуватися планові витрати на його виконання. Замовлення виписується підрозділом, за яким закріплений ремонтований об'єкт основних засобів, а номери креслень, кількість і перелік матеріалів вказуються виконавцем робіт. Замовлення підписується замовником і виконавцем. Керівник підприємства (або уповноважена їм особа) ухвалює цей документ, чим санкціонує виконання замовлення.

Після підписання замовлення нормувальник (виходячи з наведеного у відомості дефектів переліку робіт) виписує нормовані завдання або наряд-завдання, по яких нараховуватиметься заробітна плата ремонтних робітників.

Капітальний ремонт основних засобів, у свою чергу, може здійснюватися як самим підприємством так і сторонніми організаціями. В. Н. Сердюком було запропоновано дві схеми журнально-ордерної форми обліку капітального ремонту (рис. 2.3). Дана схема передбачає облік ремонту основних засобів здійсненого самим підприємством.



Рис.2.3. Схема журнально-ордерної форми обліку капітального ремонту здійсненого підприємством [88, с. 143].

Капітальний ремонт характеризується тим, що під час його проведення замінюють, відновлюють та модернізують значну кількість деталей і вузлів, замінюють фізично зношені частини конструкцій або деталі на більш потужні й економічні та виконують інші аналогічні роботи. На час виконання призупиняють експлуатацію необоротного активу в цілому або його частин (за умови їхньої автономності). Саме цей вид ремонту можна віднести до поліпшення.

Вибір способу реконструкції, шляхом будівництва залежить від різних факторів: кошторису і масштабу будівництва, наявності підрядної організації, що заслуговує довіри, власного досвіду підприємства і т.д. Певний вплив на вибір способу будівництва можуть надати і вимоги чинного законодавства в галузі права та оподаткування.

Господарський спосіб полягає у виконанні робіт і введенні об'єкта в експлуатацію силами самого забудовника, тобто того підприємства чи організації, яке є розпорядником інвестицій і має затверджену будівельну (проектно-кошторисну) документацію. Будівництво за цього способу здійснюється силами власних будівельних підрозділів певного підприємства поряд з основною господарською діяльністю, для чого створюється управління (відділ, департамент) капітального будівництва. Відносини, що складаються при цьому, є внутрішньогосподарськими [88, с. 165].

Господарський спосіб капітального будівництва застосовується головним чином при незначних обсягах будівельно-монтажних, ремонтних або відновних робіт, а також робіт будь-якого масштабу в разі, якщо підприємство виконує будівельні роботи для власних потреб, тобто само виступає і замовником, і забудовником, і, відповідно до цього, має у власному розпорядженні всі необхідні трудові ресурси. При господарському способі капітального будівництва доходи ніхто не заробляє, оскільки оборот інвестованого в таке будівництво капіталу відбувається в рамках одного підприємства.

Витрати на таке поліпшення враховують наростаючими підсумками з початку будівництва або реконструкції до їх завершення в розрізі конкретних об'єктів відповідно до титульного списку.

Аналітичний облік основних засобів ведеться за кожним об'єктом окремо.

Для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів, не відображених у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби», Інструкцією № 291 передбачений рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

За дебетом рахунку 11 відображаються:

- надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первинною вартістю));

- сума витрат, пов'язана з поліпшенням об'єкту (реконструкція, модернізація), яке приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкту;
- сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів.

За кредитом даного рахунку відображаються:

- вибуття інших необоротних матеріальних активів в результаті продажу, безвідплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом;
- часткова ліквідація об'єкта інших необоротних матеріальних активів;
- сума зниження ціни об'єкта інших необоротних матеріальних активів.

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться за кожним об'єктом даних активів. Підприємства, що нараховують амортизацію бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів в першому місяці використання вказаних об'єктів у розмірі 100 % їх вартості, аналітичний облік цих об'єктів можуть вести із забезпеченням інформації про загальну кількість об'єктів і їх загальної вартості в розрізі класифікаційних підгруп, які підприємство вводить самостійно. Вартість об'єкту таких підгруп при його вибутті визначається діленням вартості відповідної підгрупи, що враховується на субрахунках 111 і 112, на кількість об'єктів, що входять до складу відповідної підгрупи, з відображенням за кредитом субрахунків 111 і 112 в кореспонденції з дебетом субрахунку 132.

Аналітичний облік витрат ведуть по об'єктах реконструкції. Облік на аналітичних рахунках при господарському способі будівництва ведуть за такими статтями витрат:

1. Матеріали;
2. Основна заробітна плата робітників;
3. Витрати по експлуатації будівельних машин і механізмів;
4. Інші витрати;
5. Втрати від браку.

У статтю «Матеріали» включають фактичну вартість різних будівельних матеріалів (цемент, залізо, шифер, пиломатеріали і т. п.), а також конструкцій і

деталей, використаних при поліпшенні даного об'єкту. Зазначені витрати відображають за купівельними матеріалами за фактичною вартістю придбання в яку включають, як вартість самих будівельних матеріалів за договірними цінами постачальника, так і витрати на доставку, заготівельно-складські витрати, включаючи вантажно-розвантажувальні роботи.

Будівельні матеріали власного виробництва включаються у витрати за плановою вартістю протягом року з коригуванням в кінці звітної періоду до фактичного розміру.

Витрати з доставки матеріалів зі складу до місця їх використання у вартість матеріалів не включають, а відносять на інші статті по їх приналежності (оплата праці тощо).

Для списання вартості будівельних матеріалів у витрати, споруджуваних об'єктів на підприємстві, яке здійснює будівництво, використовують первинні облікові документи, затвержені ще ЦСУ СРСР (наказ від 24.11.1982 р. № 613) «Звіт про витрату основних матеріалів у будівництві в зіставленні з виробничими нормами» форми М-29. Звіт складається і підписується виконавцем робіт (виконробом або майстром, який є матеріально відповідальною особою на споруджуваному об'єкті) [104].

По закінченню звітної місяця звіт з усіма прибутковими і видатковими документами передається у виробничо-технічний відділ (далі ВТВ). В ВТВ звіряють фактичну витрату матеріалів з нормативним на виконаний обсяг робіт. Нормативні витрати матеріалів попередньо розраховуються у формі М-29.

Він ведеться виробником робіт окремо по кожному об'єкту. Дані про нормативних витратах матеріалів, а також про фактично витрачених матеріалах перевіряються працівниками ВТВ. Різниця між фактичними витратами і витратами, розрахованими за виробничими нормами, є економією (показується із знаком «мінус») або перевитратою (показується із знаком «плюс»). Звіт має наступний вигляд (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Звіт про витрати основних матеріалів у будівництві в співставленні з
виробничими нормами (ф. М-29)

Код ресурсу	Найменування ресурсу (матеріалу)	Одиниця виміру	Економія (-) перевитрати	Економія (-) перевитрати	Списати на собівартість	Разом за нормою	Разом фактично
				грн..			
Номер по Акту ф. КБ-2	Найменування виконаних робіт, в яких застосовано позначений вище ресурс	Номер одиничної розцінки	Виконано робіт		Витрати на одиницю за нормою	Всього за нормою	Фактично витрачено
			Одиниця виміру	Кількість			
1/2	3/4	5/6	7/8	9/10	10/11	12/13	14/15
Разом ((-)економія, () перевитрати, грн.)				xxxxx,xx			

У звіті наводиться пояснення матеріально відповідальної особи про технічно обґрунтовані перевитрати та економії матеріалів по об'єкту будівництва. Після розгляду причин перевитрат працівник ВТВ заповнюють в звіті рядок «Списати на собівартість».

Звіт підписується усіма відповідальними виконавцями і затверджується головним інженером або керівником підприємства і передається в бухгалтерію.

Витрати на ремонт і обслуговування основних засобів звичайно здійснюються для відновлення або підтримання очікуваних від них майбутніх економічних вигод. Тому такі видатки списують на витрати в момент їх виникнення.

Витрати, пов'язані з поліпшенням стану основних засобів, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигод, включають до балансової вартості основних засобів. Прикладами такого поліпшення є:

1. Модифікація об'єкта основних засобів із метою подовження строку його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

2. Заміна окремих частин верстата для підвищення якості продукції, що виробляється;

3. Впровадження більш ефективного технологічного процесу, що дає змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати.

Такі витрати накопичуються за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції», а після завершення робіт списуються з кредиту цього рахунка в дебет рахунків необоротних активів (10, 11 або 12).

За статтею «Основна заробітна плата робітників» – враховують нараховані суми основної оплати праці робітникам, безпосередньо, зайнятим виконанням будівельних і монтажних робіт, а також доставкою будівельних матеріалів зі складу до місця використання (укладання), які розраховуються на основі відпрацьованих людино – годин власних і найманих робітників на будівництві того чи іншого об'єкта (крім робочих на будівельних машинах і механізмах), а також робітників, які здійснюють доставку будівельних матеріалів від складу до місця їх використання. Основним документом для обліку виконаних робіт і затрат праці в будівництві, а також для розрахунків по заробітній платі будівельних робітників є наряд на відрядну роботу.

У статті «Витрати по експлуатації будівельних машин і механізмів» враховують частку витрат по експлуатації будівельних машин і механізмів, віднесених на даний об'єкт в порядку розподілу цих витрат. Попередньо їх відображають на окремих аналітичних рахунках як одноразові витрати по експлуатації машин і механізмів.

Частка витрат по експлуатації будівельних машин і механізмів на споруджувані об'єкти відноситься на підставі відомості розподілу витрат по експлуатації будівельних машин і механізмів.

У статті «Інші витрати» включаються витрати на винагороду за винахід, раціональні пропозиції, нараховані відсотки, за отриманими банківськими кредитами і позиками, послуги допоміжних виробництв, машинно-тракторного парку та послуги сторонніх організацій.

За статтею «Втрати від браку» на підставі акту про брак, складеного комісією, відносять частку витрат по виправленню браку, прийняту за рахунок підприємства.

Закінчені реконструйовані об'єкти підлягають прийняттю і зарахуванню до основних засобів.

Перед здійсненням інших видів поліпшень на кожен об'єкт, що підлягає ремонту (крім будівель), складають відомість дефектів, у якій зазначають деталі, що потребують заміни, необхідні ремонтні роботи, норми часу на виконання робіт, виготовлення та заміну деталей, кошторисну вартість ремонту, строки початку і закінчення ремонту.

У випадках проведення ремонтів господарським способом бухгалтерія ПП «Форвард-Орто» виписує:

- наряд-замовлення;
- документи на одержання зі складу необхідних запасних частин і ремонтних матеріалів;
- наряди на виконання робіт з виготовлення, монтажу, реставрації окремих вузлів і деталей та їх заміни.

При ремонті який проводиться господарським способом (власними силами), можливі такі варіанти його здійснення та обліку:

- ремонт проводиться спеціальним підрозділом, який є на підприємстві (ремонтна бригада):

Д-т 23 (субрахунку «Ремонтні роботи»);

К-т 20, 66, 65, 13,685 - затрати протягом місяця за елементами;

Д-т 15 (23,91,92,93,94).

К-т 23 (субрахунку «Ремонтні роботи») — списання затрат в кінці місяця.

- ремонт здійснюється працівниками, які забезпечують експлуатацію об'єктів основних засобів:

Д-т 15 (23,91,92);

К-т 20, 66,65,685.

Приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення основних засобів (модернізації, добудови, реконструкції тощо) оформляється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (типова форма № ОЗ-2).

Акт, підписаний працівником цеху (відділу), що уповноважений на приймання основних засобів, та представником цеху (підприємства), який виконував ремонт, реконструкцію та модернізацію, здають до бухгалтерії підприємства (організації). Акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими [17].

Якщо ремонт, реконструкцію або модернізацію виконує стороннє підприємство, Акт складають у двох примірниках. Другий примірник передають підприємству, що виконує ремонт, реконструкцію, модернізацію.

Рішення керівника про подальшу долю ремонтних витрат зазначається безпосередньо в акті, тоді окремий наказ (розпорядження) не оформляється.

В технічні паспорти, інвентарні картки або інші реєстри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів заносяться дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення [18].

А от при проведенні як підрядним, так і господарським способом капітального та поточного ремонту будівель і споруд наказом Держкомстату України, Держкомбуду України «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві» від 21.06.2002 р. № 237/5 передбачено складання Довідки про вартість виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-3). При виконанні робіт з поточного ремонту господарським способом складання зазначеної форми не є обов'язковим [79].

б) що проводиться сторонніми організаціями

При підрядному способі здійснення робіт з поліпшення, ремонту

необоротних активів в обліку беруть участь дві сторони: замовник і підрядчик, взаємовідносини між якими регулюються договором підряду на весь період будівництва.

Основні принципи обліку будівельних робіт, що виконуються підрядним способом, регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» (далі П(С)БО 18). Це положення застосовується підрядниками щодо обліку доходів і витрат за будівельними контрактами.

Підрядником вважається юридична особа, яка укладає договір про будівництво (будівельний контракт на спорудження нового об'єкта, реконструкцію, розширення, добудову, реставрацію і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт) об'єкта, виконує передбачені роботи і передає їх замовникові [78].

Договір підряду є основним документом, що регламентує взаємовідносини замовників і підрядчиків та визначає їхню відповідальність за невиконання договірних зобов'язань. За договором підряду одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу (ст. 837 ЦК).

Правове регулювання підряду здійснюється главою 61 ЦК, Законом України «Про захист прав споживачів» та правилами окремих видів договору підряду.

Мета договору: виготовлення, обробка, переробка, ремонт речі або виконання іншої роботи з переданням її результату замовникові.

Характерними рисами договору підряду є:

- 1) підрядник виконує роботу за завданням замовника для задоволення його інтересів;
- 2) підрядник зобов'язаний виконати певну роботу, результатом якої є виготовлення нової речі або обробка, переробка, ремонт речі, що вже існує;
- 3) річ, створена за договором підряду, належить на праві власності підряднику до моменту прийняття виконаної роботи замовником;

4) підрядник самостійний у виборі засобів і способів досягнення обумовленого договором результату;

5) підрядник зобов'язаний виконати роботу на свій ризик, тому може одержати винагороду лише у разі, якщо досягне обумовленого договором результату;

6) підрядник виконує роботу за певну винагороду, право на одержання якої у нього виникає лише після виконання і передачі замовнику її результату, крім випадків встановлених договором або законом.

Перш ніж перейти до порядку складання договору підряду, необхідно з'ясувати головні принципи укладання і виконання підрядних контрактів. Головними принципами підрядних контрактів є:

- врахування і дотримання чинного законодавства;
- економічна самостійність і незалежність учасників;
- чітке розмежування у контракті прав і обов'язків сторін;
- майнова відповідальність за невиконання або неналежне виконання договірних зобов'язань;
- розмежування ризиків між учасниками контракту, визначення обов'язкових для страхування ризиків;
- надання гарантій виконання договірних зобов'язань;
- зобов'язання сторін за узгодженим і взаємоприйнятним вирішенням проблем і спорів, що виникають у процесі укладання та виконання контракту.

Основними учасниками підрядного контракту є замовник і підрядчик. Замовник – учасник контракту, який визначає умови складання контракту, приймає закінчені роботи і здійснює розрахунки за них з підрядчиком. Підрядчик – учасник будівництва, який зобов'язаний на свій ризик і за обумовлену ціну виконати передбачені контрактом роботи і передати їх замовникові у встановлені строки.

Контракт може бути двостороннім і багатостороннім. Якщо замовник і підрядчик є єдиними учасниками контракту, то контракт має двосторонній характер. Але якщо, крім замовника і підрядчика, сторонами контракту є також

інші учасники будівництва – проектні організації, постачальники устаткування, банки, субпідрядники тощо, контракт є багатостороннім. На сьогодні найпоширенішими видами підрядних контрактів є двосторонні контракти [78].

Замовниками та підрядчиками можуть бути юридичні і фізичні особи, які одержали у встановленому законом порядку право на здійснення будівельної діяльності. Головними умовами контракту є строки будівництва об'єкта (виконання робіт, послуг) і ціна робіт (послуг), виконання яких здійснює підрядчик. При укладанні двосторонніх контрактів підрядчик відповідає за виконання робіт, передбачених проектом будівництва, здачу об'єкта в експлуатацію. Замовник бере на себе зобов'язання щодо виділення будівельного майданчика, забезпечення проектною документацією, устаткуванням, матеріалами спеціального призначення, фінансування й оплати робіт, підготовки об'єкта до здачі в експлуатацію.

Для виконання складного комплексу робіт, зокрема у сфері капітального будівництва, застосовується принцип генерального підряду. Згідно зі ст. 838 ЦК підрядник має право, якщо інше не встановлено договором, залучити до виконання роботи інших осіб (субпідрядників), залишаючись відповідальним перед замовником за результат їхньої роботи. У цьому разі підрядник виступає перед замовником як генеральний підрядник, а перед субпідрядником – як замовник. Генеральний підрядник відповідає перед субпідрядником за невиконання або неналежне виконання замовником своїх обов'язків за договором підряду, а перед замовником – за порушення субпідрядником свого обов'язку. При цьому, замовник і субпідрядник не мають права пред'являти один одному вимоги, пов'язані з порушенням договорів, укладених кожним із них із генеральним підрядником, якщо інше не встановлено договором або законом.

Приблизний перелік пунктів, які можуть бути в договорі підряду:

- Предмет контракту;
- Ціна предмета договору;
- Строки використаних робіт;

- Розрахунки і платежі;
- Матеріально-технічне забезпечення;
- Субпідрядні організації;
- Страхування ризиків.

Підрядний контракт:

- Виконання робіт;
- Задача і приймання робіт;
- Гарантійні строки експлуатації об'єктів;
- Розв'язання спорів і арбітраж;
- Призупинення робіт і розірвання контракту.

Розглянемо вищенаведені розділи детальніше.

Предмет контракту. Предметом договору підряду є робота, що виконується підрядником, а точніше – її результат. Поняття «робота» сформульоване в ст. 1 Закону «Про здійснення державних закупівель», за якою до робіт належить проектування, будівництво нових, розширення, реконструкція, капітальний ремонт та реставрація існуючих об'єктів і споруд виробничого і невиробничого призначення, роботи із нормування у будівництві, геологорозвідувальні роботи, технічне переоснащення діючих підприємств та супровідні роботам послуги, у тому числі геодезичні роботи, буріння, сейсмічні дослідження, аеро- і супутникова фотозйомка та інші послуги, які включаються до кошторисної вартості робіт, якщо вартість таких послуг не перевищує вартості самих робіт.

Проте обсяг робіт, які можуть виконуватися за договором підряду, є набагато ширшим. Закупівля робіт, що їх перераховано у вищенаведеному Законі, здійснюється відповідно до спеціальної тендерної процедури, проведення якої у випадках виконання робіт, що не вимагають великої кількості державних коштів (наприклад, ремонт дверцят або чищення салону службового автомобіля) є недоцільною. Тому, на нашу думку, при визначенні предмета договору підряду слід користуватися загальнотеоретичним його визначенням, відповідно до якого предметом договору підряду є

індивідуалізований результат роботи підрядника, який набуває тієї чи іншої матеріалізованої форми. Тобто, роботи можна визнати такими, що здійснюються в Межах договору підряду, якщо їх результатом є відповідні зміни матеріальних об'єктів.

Ціна предмета контракту. Замовник зобов'язаний оплатити виконану роботу. Така оплата відбувається на основі погодженої сторонами ціни роботи, що включає відшкодування витрат підрядника та плату за виконану ним роботу.

Згідно зі ст. 854 ЦК якщо договором підряду не передбачена попередня оплата виконаної роботи або окремих її етапів, замовник зобов'язаний сплатити підрядникові обумовлену ціну після остаточної здачі роботи за умови, що роботу виконано належним чином і в погоджений строк або, за згодою замовника, - достроково. Підрядник має право вимагати виплати йому авансу лише у випадку та в розмірі, встановлених договором.

Ціна у договорі підряду може бути визначена у кошторисі, який може бути приблизним та твердим. Кошторис є твердим, якщо інше не встановлено договором; зміни до нього можуть вноситися лише за погодженням сторін.

У разі перевищення твердого кошторису усі пов'язані з цим витрати несе підрядник, якщо інше не встановлено законом.

Якщо виникла необхідність проведення додаткових робіт і у зв'язку з цим істотного перевищення визначеного приблизного кошторису, підрядник зобов'язаний своєчасно попередити про це замовника. Замовник, який не погодився на перевищення кошторису, має право відмовитися від договору підряду. У цьому разі підрядник може вимагати від замовника оплати виконаної частини роботи.

Підрядник, який своєчасно не попередив замовника про необхідність перевищення приблизного кошторису, зобов'язаний виконати договір підряду за ціною, встановленою договором.

Підрядник не має права вимагати збільшення твердого кошторису, а замовник - його зменшення в разі, якщо на момент укладання договору підряду

не можна було передбачити повний обсяг роботи або необхідні для цього витрати.

У разі істотного зростання після укладання договору вартості матеріалу, устаткування, які мали бути надані підрядником, а також вартості послуг, що надавалися йому іншими особами, підрядник має право вимагати збільшення кошторису. У разі відмови замовника від збільшення кошторису підрядник має право вимагати розірвання договору.

За ст. 856 ЦК якщо замовник не сплатив встановленої ціни роботи або іншої суми, належної підрядникові у зв'язку з виконанням договору підряду, підрядник має право притримати результат роботи, а також устаткування, залишок невикористаного матеріалу та інше майно замовника, що є у підрядника.

Договірна ціна визначається сторонами за домовленістю і залежить від складу затрат.

Калькуляцію витрат, як правило, складають обидві сторони. Та частина витрат, що враховується при формуванні ціни і підготовлена підрядною організацією, підлягає документальному оформленню (протокол узгодження договірної ціни на будівельну продукцію) і є невід'ємною частиною контракту.

Узгодження договірних цін. Замовник передає підрядній організації проектно-кошторисну документацію до виконання робіт, а підрядчик, у свою чергу, готує пропозиції щодо договірної ціни. Кінцевий результат узгоджується між підрядчиком і замовником під час проведення переговорів. Складена за результатами переговорів договірна ціна оформлюється відповідно додатку до контракту. Кінцева договірна ціна, прийнята замовником і підрядчиком під час переговорів, не може змінюватись однією стороною без погодження з іншою.

Ціни в контракті можуть бути твердими (остаточними) та динамічними (неостаточними, відкритими).

Тверді ціни встановлюються незмінними на весь обсяг будівництва, оскільки вони визначаються з урахуванням коливання цін, яке очікується, і залишаються без змін у період виконання робіт. У контракті робиться цінове

застереження: «Ціна тверда, зміні не підлягає». Як правило, такі ціни встановлюються на обсяг робіт, що закінчується протягом одного року [5].

Динамічні ціни мають незмінну частину витрат – базисну кошторисну вартість, що належить до діяльності підрядчика. Вони коригуються в процесі виконання робіт за фактом застосування до цін надбавок (знижок), що враховують рівень інфляції.

Якщо задача об'єкта в експлуатацію здійснюється поетапно, то ціну робіт краще встановлювати тільки на перший етап із визначенням у контракті порядку розрахунку ціни на наступні етапи.

Але є низка причин, через які договірні ціни, незалежно від того, тверді вони чи динамічні, можуть змінюватися. Такими причинами є:

- зміни обсягів і складу робіт;
- зупинення робіт за рішенням замовника та через непередбачувані обставини;
- зміни за рішенням або з вини замовника строків будівництва;
- зміни у встановленому порядку узгодженої номенклатури матеріалів і устаткування поставки замовника;
- прийняття нових законодавчих і нормативних актів, що впливають на вартість робіт;
- суттєві розходження фактичних і проектних умов будівництва, передбачити які при узгодженні ціни підрядчик не міг.

Такі зміни першої договірної ціни оформлюються обома сторонами шляхом підписання додаткових угод [5].

Підрядник має право на ощадливе ведення робіт за умови забезпечення належної їх якості. Однак якщо фактичні витрати підрядника виявилися меншими ніж ті, які передбачалися при визначенні ціни (кошторису), підрядник має право на оплату роботи за ціною, встановленою договором підряду, якщо замовник не доведе, що отримане підрядником заощадження зумовило

погіршення якості роботи. Крім того, сторони можуть домовитися про розподіл між ними заощадження, отриманого підрядником (ст. 845 ЦК).

Строки виконання робіт. Строки виконання робіт за окремими етапами визначаються сторонами на підставі календарного плану будівництва. Строки виконання всіх робіт на об'єкті встановлюються шляхом визначення у контракті календарної дати початку робіт і здачі об'єкта в експлуатацію або строку від початку до закінчення робіт.

У контракті потрібно точно і чітко визначити термін початку виконання робіт. Термін початку робіт потрібно пов'язати з появою важливих для початку будівництва подій. При реконструкції це може бути передача будівельного майданчика чи проектної документації.

Перегляд термінів виконання робіт. Підрядчик через обставини, що склалися, може отримати право на перегляд строків виконання робіт у разі:

- зупинення робіт не з вини підрядчика;
- дії обставин непереборної сили;
- відсутності фінансування, затримки у виконанні зобов'язань, появи додаткових робіт тощо, за які відповідає замовник;
- страйків працівників, що заважають нормальному виконанню робіт.

Рішення про перегляд строків виконання робіт з обґрунтуванням причин оформляється також додатковою угодою [77].

Розрахунки і платежі. Один із найважливіших пунктів контракту підряду. Умови платежів і розрахунків за виконані роботи і послуги сторони визначають самостійно. Оплата робіт може здійснюватися за готовий об'єкт або шляхом проміжних платежів (за етапи, комплекси робіт, конструктивні елементи, окремі види робіт та послуг). За домовленістю замовник перераховує підрядчику аванси, здійснює оплату за будівельні матеріали, устаткування, конструкції, що поставляє підрядчик.

Матеріально-технічне забезпечення. У цьому пункті контракту сторони визначають порядок забезпечення будівельних робіт матеріалами, конструкціями, устаткуванням тощо.

Матеріально-технічні ресурси, що постачає замовник, передаються підрядчику за актами звірки. Якщо є розбіжності щодо кількості та якості матеріалів, складається акт взаємних претензій, де вказуються строки поставки чи заміни матеріалів. Акти є невід'ємними додатками до контракту [12].

Субпідрядні організації. Субпідрядчики – підрядчики, які виконують спеціальні й окремі види робіт за домовленістю з генеральним підрядчиком, головним підрядчиком або замовником.

Підрядчик (генпідрядчик) може залучати для виконання спеціальних робіт, надання послуг та інших субпідрядчиків. У цьому пункті контракту вказується, хто виступає субпідрядчиком, які обов'язки та обсяги робіт у нього. Зважаючи на те, що в цьому разі підрядчик виступає замовником, всі права щодо контролю, приймання й оплати робіт, які виконуються субпідрядчиками, здійснює головний підрядчик. Це повинно бути чітко зафіксовано в контракті підряду. Відповідальність за невиконання умов договору субпідряду перед замовником несе головний підрядчик. Контракт субпідряду також є додатком до головного контракту підряду.

Страхування ризиків. Ризик у будівництві (при проведенні ремонту) – можлива подія, поява якої має ймовірний і випадковий характер та зумовлює небажані наслідки для учасників контракту або третіх осіб. Страхування ризиків у будівництві (при проведенні ремонту) – це відносини із захисту майнових інтересів учасників будівництва при появі страхових випадків за грошові кошти, які створюються за рахунок страхових платежів. У будівництві кожна зі сторін, що вступає у взаємовідносини бере на себе певні ризики [77].

Ризики підрядчика. Підрядник виконує роботу на власний ризик.

По-перше, це означає, що він відповідає за якість, власне, виконаних робіт. Згідно зі ст. 857 ЦК робота, виконана підрядником, має відповідати умовам договору підряду, а в разі їх відсутності або неповноти – вимогам, що

звичайно ставляться до роботи відповідного характеру на момент передання її замовникові.

Якщо робота виконана підрядником з відступами від умов договору підряду, які погіршили роботу, або з іншими недоліками, які роблять її непридатною для використання відповідно до договору або для звичайного використання роботи такого характеру, замовник має право, якщо інше не встановлено договором або законом, за своїм вибором вимагати від підрядника:

- безоплатного усунення недоліків у роботі в розумний строк;
- пропорційного зменшення ціни роботи;
- відшкодування своїх витрат на усунення недоліків, якщо право замовника усувати їх встановлено договором.

Підрядник має право замість усунення недоліків роботи, за які він відповідає, безоплатно виконати роботу заново з відшкодуванням замовникові збитків, завданих простроченням виконання. У цьому разі замовник зобов'язаний повернути раніше передану йому роботу підрядникові, якщо за характером роботи таке повернення можливе.

Виконання робіт. Пунктом 4.13.8 «Положення про підрядні контракти у будівництві України», затвердженого науково-технічною радою Міністерства України у справах будівництва та архітектури (протокол № 9 від 15.12.93), передбачено, що головним документом, який відображає хід реконструкції шляхом будівництва від початку виконання робіт до їх закінчення, є журнал виконання робіт № КБ-6 «Журнал обліку виконаних робіт», затверджений наказом ЦСУ СРСР № 816 від 14.12.72. У коротких вказівках до заповнення форми відмічалось, що Журнал застосовується для обліку виконаних робіт та є накопичувальною відомістю, згідно з якою складається довідка про вартість виконаних робіт за формою КС-3 та акти виконаних робіт № КС-2, КС-2а, КС-2б, КС-2в. Журнал обліку виконаних робіт, ведеться начальником дільниці (виконробом) за кожним об'єктом будівництва згідно із замірами виконаних робіт та єдиних норм і розцінок по кожному конструктивному елементу або виду робіт.

Наказом Державного комітету статистики України разом з Державним комітетом України з будівництва та архітектури «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві» від 21.06.02 № 237/5 затверджені типові форми первинних документів з обліку у будівництві № КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт» і № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних підрядних робіт» [79].

Вказані форми призначені для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та проведення розрахунків за виконані роботи між замовником і підрядчиком або субпідрядчиком і генпідрядчиком.

Підставою для складання «Акта приймання виконаних підрядних робіт» (форма № КБ-2в) є Журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6). У поясненнях до заповнення «Акта приймання виконаних підрядних робіт» (форма № КБ-2в) та «Довідки про вартість виконаних робіт» за формою № КБ-3 уточнюється, що вартісні показники у них відображаються за поточним рівнем цін згідно з умовами контракту [93].

Таким чином, «Акт приймання виконаних підрядних робіт» за формою № КБ-2в та «Довідка про вартість виконаних робіт та витрат» за формою № КБ-3, складені на підставі Журналу обліку виконаних робіт, можуть служити первинними документами для визначення ступеня завершеності робіт згідно з будівельним контрактом за методом вимірювання та оцінки виконаної роботи.

У свою чергу, згідно з Журналом обліку виконаних робіт може бути складено документ, що підтверджує обсяг завершеної частини робіт наростаючим підсумком та його співвідношення до загального обсягу за будівельним контрактом у натуральних одиницях вимірювання. Цей документ може служити первинним документом для визначення ступеня завершеності робіт згідно з будівельним контрактом за методом співвідношення обсягу завершеної частини робіт до їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірюванні.

До підписання договору підряду сторони призначають своїх повноважних представників на будівельному майданчику, визначають коло їх повноважень

та інформують про це у письмовій формі одна одну. Документи, що визначають особу представника сторони на будівельному майданчику, є додатком до контракту підряду.

У п. 9 «**Виконання робіт**» договору підряду щодо підрядчика може бути зроблений запис такого змісту: «Підрядчик зобов'язаний виконувати роботи відповідно до вимог проектної документації, будівельних норм та правил, графіків виконання робіт».

Щодо замовника робиться запис такого змісту: «Замовник здійснює контроль і технічний нагляд за якістю, обсягами та вартістю будівництва об'єкта, відповідністю виконаних робіт проекту, кошторису, будівельним нормам та правилам, а матеріалів, виробів і конструкцій – державним стандартам і технічним умовам» [77].

Розглянувши виконання поліпшення будівель, споруд, зупинимось на ремонтах здійснених підрядним способом інших основних засобів, зокрема на ремонті обладнання.

На підготовку і зупинку на капітальний ремонт, модернізацію обладнання, що виконується підрядною організацією, видається наказ по підприємству, в якому зазначаються: терміни підготовки та ремонту; відповідальні за безпеку роботи; відповідальні за підготовку устаткування до ремонту (механік підрозділу); відповідальний за ремонт; відповідальні за якість і виконання ремонту у встановлені терміни.

Повністю підготовлене до ремонту обладнання здається особою, відповідальною за виведення обладнання з експлуатації, представнику підрядної організації. Здачу обладнання в ремонт, що виконується підрядною організацією, доцільно оформити актом передачі обладнання в ремонт. Без двостороннього підписання даного акту представник підрядної організації не має права приступити до ремонту, а особа, відповідальна за підготовку устаткування до ремонту, не має права допускати ремонтників до початку робіт.

Після проведеного ремонту устаткування вважається прийнятим з ремонту при підписанні акту повернення з ремонту.

Порядок приймання обладнання в експлуатацію наступний:
представник підрядної організації здає обладнання;
механік підрозділу підтверджує готовність обладнання до експлуатації;
керівник підрозділу приймає обладнання.

Заключним етапом є підписання акту виконаних ремонтних робіт, де зазначається сума, що підлягає сплаті підрядній організації.

Після підписання Акту приймання виконання підрядних робіт, замовник оформляє Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів ОЗ-2, дані з якого переносяться у облікові реєстри .

При акцепті (тобто прийнятті до оплати) розрахунково-платіжних документів підрядчика в бухгалтерському обліку підприємства-замовника роблять запис по кредиту рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» (на суму, прийняту до оплати розрахунково-платіжних документів підрядних організацій, відповідно договірній вартості робіт) і дебету рахунків:

15 «Капітальні інвестиції»;

23 «Виробництво»;

91 «Загальновиробничі витрати» (на вартість ремонту об'єктів виробничого призначення);

92 «Адміністративні витрати» (на вартість ремонту об'єктів загальногосподарського призначення);

93 «Витрати на збут» (на вартість ремонту об'єктів основних засобів, які використовуються в підрозділах, зайнятих збутом продукції);

949 «Інші витрати операційної діяльності» (на вартості ремонту об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення) та ін.

Одночасно роблять запис по дебету рахунка 641 «Розрахунки за податками» у кореспонденції з кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками».

2.3 Особливості обліку витрат на поліпшення необоротних активів, що капіталізуються чи не підлягають капіталізації

Основні засоби є невід'ємною частиною майна будь-якого підприємства, без яких неможливе здійснення господарської діяльності. Тому для підтримки об'єктів основних засобів у робочому стані, а також досягнення оптимальних показників фінансово-господарської діяльності власникові потрібно виділяти кошти на поточний і капітальний ремонт, технічне обслуговування, модернізацію, реконструкцію й інші види поліпшень основних засобів. Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від достовірного обліку витрат на поліпшення основних засобів і економічних вигід від їх здійснення, від правильного відображення таких витрат у бухгалтерському й податковому обліку. Розглянемо основні аспекти бухгалтерського й податкового обліку операцій з поліпшення об'єктів основних засобів, та віднесення їх до витрат або капіталізації.

Для правильного відображення в обліку ремонтів і поліпшень орендованих основних засобів важливо чітко визначити, чи призводять такі операції до збільшення майбутніх економічних вигід від використання основного засобу. Саме від цього залежатиме облік витрат на ремонт чи поліпшення.

Рішення про характер і ознаки конкретних робіт приймає керівник підприємства (п. 29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561, далі – Методрекомендації № 561).

Так, витрати на підтримання орендованого основного засобу в робочому стані, які не збільшують первісно очікуваної суми майбутніх економічних вигід від його використання, орендар вправі відразу списати до витрат: Дт 23, 91, 92, 93, 94 (рахунок витрат обирають залежно від мети використання орендованого об'єкта основних засобів (далі – ОЗ)).

Щодо витрат, пов'язаних з поліпшенням (модернізація, дообладнання, капітальний ремонт тощо) об'єкта ОЗ, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, то орендар зобов'язаний відобразити в обліку такі витрати як **капітальні інвестиції** у створення інших необоротних матеріальних активів (абз. 2 п. 8 П(С)БО 14 «Оренда», п. 21 Методрекомедацій № 561).

Зазначені витрати накопичуються на Дт субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» і після завершення відповідних робіт списують на субрахунок 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Відповідно буде проведення Дт 117 Кт 153.

Як бачимо, в обліку виникне умовний ОЗ, який потрібно амортизувати упродовж строку його корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем завершення удосконалювальних робіт (введення об'єкта в експлуатацію). З огляду на приписи п.п. 23, 24, 29 П(С)БО 7 строк амортизації такого «умовного» об'єкта не може перевищувати строк дії договору оренди.

У разі повернення орендованого об'єкта основних засобів, який в минулих періодах був покращений, орендарю слід списати сформований в обліку «умовний» об'єкт (п. 33 П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Відповідно будуть проведення Дт 976 «Списання необоротних активів» Кт 117 (на суму залишкової вартості поліпшень «умовного» ОЗ) та Дт 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» Кт 117 (на суму нарахованого зносу).

Витрати, пов'язані поліпшенням основних засобів, являють собою за економічним змістом капітальні інвестиції і призводять до збільшення первісної вартості основних засобів. Склад витрат з поліпшення неоднорідний (див. додаток, мал.1). Залежно від впливу на стан об'єктів, вони складаються з поточних і капітальних витрат, що породжує відмінності в їх обліку. У П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкту, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, очікуваних від використання об'єкту [10] .

Визнання витрат як частини собівартості активу, зокрема основних засобів, називається капіталізацією [18, с.121].

Таким чином, збільшення економічних вигод є головною передумовою капіталізації витрат. У відповідності до Рекомендацій рішення про характер і визнання робіт такими, що призведуть до збільшення майбутніх 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. 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 значено менший, ніж об'єкту, до складу якого вона відноситься.

Такий підхід узгоджується з поняттям «об'єкт основних засобів», наведеним в П(С)БО 7 «Основні засоби». Капіталізуються також витрати з капітальних ремонтів, пов'язаних з доведенням до робочого стану об'єкту, який вже був в експлуатації в інших власників. Такі витрати передбачені в процесі узгодження, а саме зниження, покупної вартості об'єкту. Ця норма впливає з порядку формування первісної вартості основних засобів, наведеному в статті 8 П(С)БО 7 «Основні засоби». Принцип обачності диктує ще одне обмеження: капіталізуються лише ті витрати, які будуть відшкодовані у формі амортизації, або у складі виручки від продажу активу.

Таким чином, поняття "поліпшення" не можна ототожнювати з поняттям «капіталізація», тому що останнє – це наслідок першого, але він настає не завжди. Капіталізація повинна бути підтверджена результатами попереднього аналізу майбутніх надходжень грошових коштів від використання об'єкту після поліпшення. Порядок відображення операцій з поліпшення на рахунках фінансового обліку регламентовано Рекомендаціями у відповідності з діючим Планом рахунків. При цьому витрати капітального характеру проводять через рахунок 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим віднесенням вартості

закінчених робіт на рахунок 10 «Основні засоби». Поточні витрати списуються на відповідні рахунки 8 та 9 класів залежно від облікової політики підприємства та напрямків використання основних засобів. Але деякі спеціалісти рекомендують варіанти поєднання методик фінансового та податкового обліку на рахунках бухгалтерського обліку.

П. Я. Хомин наголошує, що в процесі проведення робіт з реконструкції та іншого поліпшення необоротних активів раціонально 10 % ліміт витрат, що передбачений в податковому обліку, визначати за кожним об'єктом окремо, а суму перевищення ліміту приєднувати до балансової вартості саме поліпшеного об'єкта. Для цього він пропонує застосовувати транзитні рахунки, на яких слід накопичувати витрати в межах 10 % від балансової вартості необоротних матеріальних активів на початок звітного періоду. Водночас суму перевищення ним передбачено списувати на рахунки 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» [103, с.24-31]. Проаналізувавши цей підхід, погоджуємося з авторами.

Розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення ремонт основних засобів згідно з П(С)БО 7 здійснюється за такими напрямками:

а) витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів. Перелік робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів, наведено у п. 31 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561: 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 закінченні всіх робіт списуватися з кредиту рахунку 15 у дебет рахунку 10 «Основні засоби» відповідно до кожного об'єкту, що підлягав поліпшенню;

б) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (п. 32 Метод рекомендацій № 561).

Згідно з п. 15 П(С)БО 7 такі витрати включаються до складу витрат звітнього періоду [76].

У бухгалтерському обліку витрати на ремонт відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво», або рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності», в податковому обліку згідно з Податковим Кодексом України можуть бути віднесені до складу загальновиробничих витрат (п. 138.10.1), адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством (п. 138.10.2), та до складу витрат на збут (п. 138.10.3) [72].

Таким чином, як і раніше, потрібно буде «збирати» витрати на ремонт та поліпшення основних засобів, які будуть акумулюватися на різних рахунках бухгалтерського обліку та у складі різних вищеназваних витрат у податковому обліку для відстеження встановленого ліміту. Ми рекомендуємо застосовувати «транзитні» субрахунки для цього акумулювання витрат на ремонти.

Можливі наступні способи віднесення витрат на ремонт основних засобів на витрати виробництва:

1) Якщо необхідно проводити великі планові чи особливо складні види ремонту, то для рівномірного віднесення даних витрат на витрати виробництва організація може створювати ремонтні резерви. Засоби ремонтних резервів формуються за рахунок щомісячних відрахувань, які відносяться на витрати виробництва, і витрачаються по цільовому призначенню. Ремонтний фонд може бути утворений для використання протягом ряду років, і його залишок на кінець

звітнього року переноситься на наступний звітний період.

2) Підприємство може створювати резерви на майбутній ремонт необоротних активів (у тому числі орендованих) без формування ремонтного фонду. Сума щомісячних відрахувань у резерв на ремонт необоротних активів вираховується виходячи з кошторисної вартості ремонту.

3) Якщо витрати на поліпшення необоротних активів рівномірні протягом року, то можна відносити їх на витрати виробництва безпосередньо в тому звітному періоді, в якому, вони були понесені.

4) Якщо виникли непередбачені витрати на поліпшення, то можливо віднести їх до складу витрат майбутніх періодів, і в наступні звітні місяці розрахунковими частинами рівномірно списати на витрати виробництва (витрати обігу) [50, с. 90].

У бухгалтерському обліку балансова вартість основних засобів на суму проведеного ремонту збільшується у тому разі, якщо в результаті ремонту збільшуються й економічні вигоди таких основних засобів. Якщо ж ремонт основного засобу здійснюється для підтримки його робочого стану, то в такому випадку витрати на ремонт необхідно відносити на витрати того звітнього періоду, в якому було здійснено такий ремонт.

Склад витрат з поліпшення неоднорідний. Залежно від впливу на стан об'єктів, вони складаються з поточних і капітальних витрат, що породжує відмінності в їх обліку.

Зазначимо, що визнання витрат як частини собівартості активу, зокрема основних засобів, називається капіталізацією [24, с. 30]. Таким чином, збільшення економічних вигод є головною передумовою капіталізації витрат.

Рішення про характер і визнання робіт такими, що призведуть до збільшення майбутніх 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. 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. Такий підхід узгоджується з поняттям «об'єкт основних засобів», наведеним в П(С)БО 7 «Основні засоби».

Капіталізуються також витрати з капітальних ремонтів, пов'язаних з доведенням до робочого стану об'єкту, який вже був в експлуатації в інших власників. Такі витрати передбачені в процесі узгодження, а саме зниження, покупної вартості об'єкту. Ця норма впливає з порядку формування первісної вартості основних засобів, наведеному в статті 8 П(С)БО 7 «Основні засоби».

Принцип обачності диктує ще одне обмеження: капіталізуються лише ті витрати, які будуть відшкодовані у формі амортизації, або у складі виручки від продажу активу.

Таким чином, поняття «поліпшення» не можна ототожнювати з поняттям «капіталізація», тому що останнє – це наслідок першого, але він настає не завжди. Капіталізація повинна бути підтверджена результатами попереднього аналізу майбутніх надходжень грошових коштів від використання об'єкту після поліпшення.

Порядок відображення операцій з поліпшення на рахунках фінансового обліку регламентовано Рекомендаціями у відповідності з діючим Планом рахунків. При цьому витрати капітального характеру проводять через рахунок 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим віднесенням вартості закінчених робіт на рахунок 10 «Основні засоби». Поточні витрати списуються на відповідні рахунки 8 та 9 класів залежно від облікової політики підприємства та напрямків використання основних засобів.

Відображення витрат, пов'язаних із поліпшенням та утриманням необоротних активів, залежить від їхнього впливу на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єкта. Для цілей бухгалтерського обліку необхідно чітко розмежувати заходи, спрямовані на поліпшення та утримання в робочому стані об'єктів інших необоротних активів, що дасть змогу:

- збільшити майбутні економічні вигоди, очікувані від використання цих об'єктів (модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання, модифікація і т.д.);
- підтримувати зазначені об'єкти у робочому стані й одержати спочатку визначену суму майбутніх економічних вигод від їхнього використання, заздалегідь установлену до початку проведення цих заходів (усі види ремонтів, технічне обслуговування).

Вартість робіт, що зумовлюють збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Варіантами такого поліпшення є:

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

б) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

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

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

Що стосується податкового обліку поліпшень, то державною податковою службою України листом від 10.11.2011р. № 2532/5/15-1316 надано роз'яснення щодо податкового обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

Згідно з пунктом 144.1 статті 144 Податкового кодексу України (далі ПКУ) амортизації підлягають витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що

підлягають амортизації, на початок звітнього року.

Вартість об'єктів амортизації визначається відповідно до статті 146 ПКУ.

Так, первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітнього податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення (пункт 146.11 статті 146 ПКУ) [72].

Сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітнього року, відноситься до витрат того звітнього податкового періоду, в якому такі ремонти та поліпшення були здійснені (пункт 146.11 статті 146 ПКУ) [72].

Ми пропонуємо кожен суму поліпшення ідентифікувати з об'єктом, для чого складати відповідний кошторис на проведення ремонту того чи іншого об'єкта.

До цього кошторису треба віднести матеріали, використані при проведенні ремонту, послуги сторонніх підрядників або заробітну платню, з нарахуваннями на неї, власних працівників, які були заповдіяні в проведенні таких ремонтних робіт.

У разі неможливості складання кошторисів (можливо, при відсутності відповідної служби на підприємстві) з метою ідентифікації проведених ремонтів пооб'єктно можливо чітко вказувати на об'єкт ремонту в таких документах як: акт на списання матеріалів, вимогах на відпускання матеріалів зі складу та інших первинних документах, які можуть бути встановлені самим підприємством, котрі будуть складатися відповідальними за проведення ремонтів основних засобів особами та своєчасно подаватися до бухгалтерії для

відображення їх в бухгалтерському та податковому обліку.

Також при неможливості проведення нормування тих чи інших операцій, робіт, що виконуються працівниками ремонтних цехів, груп чи просто окремими працівниками підприємств, можливо встановити на підприємстві перелік окремих професій та норму часу у відсотках до загально-відпрацьованого з метою класифікації робіт на обслуговування або ремонт основних засобів.

Відповідно до наведеної в п. 146.1 Податкового Кодексу норми до складу вартості основних засобів, яка амортизується, включається і вартість ремонтів та поліпшень орендованих основних засобів, причому пооб'єктно.

Така вартість виникає у сумі, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації (у т. ч. і орендованих), на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення (п. 146.12).

Ця норма схожа з пп. 8.8.1 не діючого зараз Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та відрізняється тільки тим, що згідно з ПКУ такий облік «створених» із ремонтів орендованих засобів ведеться за кожним об'єктом, а не за групою, як це відбувається зараз [27].

Як свідчать положення п. 146.1 Податкового Кодексу України, у орендаря на балансі враховується тільки вартість ремонтів орендованих основних засобів, що збігається з чинними нормами пп. 8.8.1 Закону про прибуток, де сказано, що орендарем не враховується балансова вартість об'єкта оперативного лізингу (оренди), за якою він обліковується на балансі орендодавця.

З метою обґрунтування методики обліку поліпшення основних засобів необхідно систематизувати основні положення фінансового та податкового обліку в їх порівнянні (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Порівняльна характеристика методики обліку витрат з поліпшення
основних засобів

Фінансовий облік	Податковий облік
Склад витрат на поліпшення	
Модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція та інше.	Поточний та капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інше.
Порядок списання витрат	
Капіталізація витрат, що призводять до збільшення очікуваних вигод від використання об'єкту. Списання на витрати звітного періоду витрат, які спрямовані на утримання об'єкту в робочому стані.	Приєднання до балансової вартості відповідних груп основних засобів суми витрат, яка перевищує 10% балансової вартості всіх груп на початок року. Списання на витрати суми, меншої за 10% балансової вартості всіх груп на початок року.
Розподіл витрат капітального характеру	
Відносяться на збільшення первісної вартості об'єктів, стан яких поліпшено.	
Розподіл понаднормативних витрат	
	Сума витрат, що перевищила 10-відсотковий ліміт, відноситься на поліпшення об'єкту .

Як видно з таблиці 2.2, порядок розподілу та списання витрат на поліпшення основних засобів у фінансовому та податковому обліку суттєво відрізняються. Це викликано необхідністю ведення групового обліку балансової вартості основних засобів з метою оподаткування, на відміну від обліку окремих об'єктів у бухгалтерському обліку. Вказані відмінності не дозволяють забезпечити єдність показників. Виходячи з наведеного, поєднання - неможливе, а узгодження є необхідним, тому що бухгалтерський облік є єдиною підставою для податкових розрахунків. Крім того, порівняння даних бухгалтерського та податкового обліку є важливим прийомом контролю правильності звітної інформації.

Що стосується відображення в податковому обліку витрат, пов'язаних з поліпшенням (модернізацією) інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, то для них немає такої чіткої регламентації як для витрат на поліпшення основних засобів. Тобто 10% відсоткова межа для них відсутня. Тому, пропонуємо їх податковий облік вести за аналогією з бухгалтерським обліком, тобто на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням (модернізацією), збільшується первісна вартість інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, оскільки їх удосконалення, підвищення можливостей та строку використання сприяють збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод. Витрати, що здійснюються для підтримання даних активів в придатному для використання стані, враховуються при визначенні об'єкта оподаткування у складі інших витрат.

Ще одним проблемним питанням щодо капіталізації витрат з поліпшення малоцінних необоротних матеріальних активів (далі МНМА), що є частиною інших необоротних активів є нарахування після здійсненого ремонту (модернізації) амортизації. Це пов'язано із тим, що для даного виду необоротних активів застосовуються специфічні методи амортизації 50% від первісної вартості під час введення в експлуатацію та 50% після їх списання з балансу, або 100% під час введення в експлуатацію. Таким чином, після збільшення вартості іншого необоротного матеріального активу не дотримується 50% або 100% межа. На нашу думку, це можна виправити, шляхом донарахування амортизації на суму поліпшення МНМА, залежно від обраного способу амортизації (50%/50% або 100%) в місяці поліпшення.

Як вище зазначалося, всі витрати на поліпшення необоротних активів, у результаті чого очікується збільшення економічних вигод від їхнього використання, обліковують на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з використанням відповідних субрахунків. Загалом, існує значна кількість дискусійних аспектів щодо даних витрат.

Зокрема І. Павлюк стверджує, що витрати на поліпшення та, за певних умов, на капітальні ремонти, що призводять до зростання майбутніх

економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта, слід накопичувати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» за субрахунками, що відповідає чинному законодавству. Витрати на всі інші види ремонтів та технічне обслуговування потрібно списувати на рахунки витрат: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо. Таку методику обліку зазначених витрат підтримують П. Круш, В. Подвігіна, Н. Белова, Т. Войтенко. Разом з тим І. Павлюк наголошує на необхідності виокремлення додаткового субрахунку 156 до рахунку 15 «Капітальні інвестиції», що матиме назву «Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів». Після введення поліпшеного об'єкта в експлуатацію науковець пропонує збільшувати балансову вартість всієї групи основних засобів, до якої входить такий об'єкт, на суму, що перевищує 10-відсоткову межу сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів. А залишок суми в межах 10 % витрат на проведення поліпшення рекомендує списувати на витрати звітного періоду підприємства та не включати до вартості обладнання [34, с. 168]. Є сенс погодитись з автором в частині застосування балансової (замість первісної чи переоціненої) вартості основних засобів для її збільшення на величину витрат з поліпшення, а також з введенням субрахунку 156 «Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів». Проте не зовсім доцільною виглядає необхідність застосування 10 % межі від вартості всіх груп основних засобів та збільшення вартості всієї групи, до якої належить поліпшений об'єкт. Адже групи в чинному Податковому кодексі сформовані з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання об'єктів. Тому на субрахунок 156 доцільно відображати усі витрати, які пов'язані з поліпшенням об'єкта за умови збільшення майбутніх економічних вигід від його використання без застосування вартісного 10 % ліміту.

З. В. Задорожний пропонує для обліку витрат на поліпшення до рахунку 15 відкриття додаткового субрахунку 157 «Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів», передбачивши застосування субрахунків третього порядку для цілей оподаткування, зокрема 1571

«Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів виробничого призначення» та 1572 «Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів невиробничого призначення» [24, с. 18-22]. Можна вважати досить логічним введення поряд із субрахунком 156 (де обліковуються поліпшення основних засобів) субрахунку 157 (де відображується поліпшення інших необоротних матеріальних активів), оскільки це дозволить чітко розмежовувати витрати на придбання (виготовлення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів від витрат на поліпшення цих видів активів.

Є. Свідерський і Д. Свідерський дотримуються точки зору про необхідність відкриття для обліку витрат на поліпшення основних засобів, крім ремонтів об'єктів, окремого субрахунку до рахунку 15 «Капітальні вкладення». Ними також передбачено введення окремого рахунку для обліку витрат на ремонт основних засобів [86, с. 13-21]. Якщо заперечень до створення окремого субрахунку для обліку витрат на поліпшення основних засобів не виникає, то потреба у застосуванні окремого рахунку для обліку витрат на ремонт основних засобів є сумнівною, оскільки в чинній системі обліку існує механізм списання таких витрат за звітний період.

Отже, на нашу думку, всі витрати на поліпшення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, у результаті чого очікується збільшення економічних вигод від їхнього використання, мають обліковуватися на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з використанням відповідних субрахунків.

2.4 Автоматизація обліку витрат на поліпшення необоротних активів

Досягнення підприємствами поставлених стратегічних і тактичних цілей вимагає від них постійного поповнення нових засобів праці для оновлення технології виробництва, збільшення обсягу випуску існуючої продукції та виведення на ринок нової.

У зв'язку з цим на перший план виходить поінформованість зацікавлених осіб (керівництва, бухгалтерів, інвесторів тощо) про наявність засобів праці (обладнання машин, виробничих площ та інших необоротних активів) і постійний контроль за їх відповідним використанням.

Правильно побудований облік необоротних активів і, як наслідок, різнобічне використання наданої інформації повинно сприяти ефективному управлінню виробничою діяльністю будь-якого підприємства, а також проведенню обґрунтованої зваженої інвестиційної політики щодо них.

У сучасних умовах, за наявності на підприємствах тисяч об'єктів необоротних активів, важко говорити про ефективне розв'язання задач їх обліку та контролю за ручного способу обробки інформації. Підприємство постає перед питанням автоматизації обліку необоротних активів для виконання системних обліково-контрольних операцій.

В умовах функціонування автоматизованої інформаційної системи обліку на АРМ бухгалтера з обліку необоротних активів вирішуються такі завдання:

- облік наявності та руху основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів по місцях зберігання або експлуатації;
- облік надлишків і недостач основних засобів, інших необоротних матеріальних активів;
- облік амортизаційних відрахувань;
- облік переоцінки основних засобів, інших необоротних матеріальних активів;
- облік необоротних активів;
- облік капітальних інвестицій;
- облік інших необоротних активів.

Автоматизоване вирішення завдань з обліку необоротних активів на АРМБ ґрунтується на створенні і веденні інформаційної бази про наявність основних засобів, яка сформована на підставі інвентарної картотеки.

У цих умовах надзвичайно велика роль керівників підприємств, що

приймають рішення стратегічного характеру в сфері комп'ютеризації.

Головне – вироблення стратегії розвитку автоматизації, яка гарантувала б досягнення цілей підприємства. Ця стратегія повинна базуватися на досягнутому рівні автоматизації управління, досвіді розроблювачів, особливостях організації впровадження, фінансових і кадрових можливостях підприємства, світових тенденціях. Найбільш важливою складовою цієї стратегії є в ряді випадків обґрунтування й прийняття рішень з вибору системи автоматизації, наявної на українському ринку, яка сприяла б вирішенню питання автоматизації бухгалтерського обліку необоротних активів.

Для вирішення проблем автоматизації певних ділянок обліку можна використовувати поняття «задача», яке означає алгоритм перетворення вхідних даних за допомогою процедур обробки даних у вихідні показники, що мають певне функціональне призначення для бухгалтерського обліку та управління підприємством.

Призначення АРМБ з обліку необоротних активів полягає у виконанні таких системних обліково-контрольних операцій:

- автоматизації документування первинної інформації; оперативного управління, контролю за наявністю і рухом основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів та інших необоротних активів;
- нарахування амортизації та видачі необхідної інформації на принтер чи екран дисплея на запит користувача.

Для обробки інформації з обліку необоротних активів доцільно створювати дво- або тривірневу систему АРМБ.

Технологічний процес обробки інформації складається з етапів:

- створення нормативно-довідкової інформації на момент упровадження;
- підготовки первинної інформації;
- створення інвентарної картотеки на момент упровадження;
- розрахунок амортизації;

- проведення розрахунків на АРМБ і занесення інформації в інформаційну базу;
- формування інформації для подальшого використання та перезапис її в суміжні АРМБ;
- проведення контролю й аналізу результатної інформації;
- прийняття управлінських рішень за наявною інформацією. Управління роботою АРМБ з обліку необоротних активів і вибір функції здійснюються автономно в діалоговому режимі через головний модуль з використанням трьох рівнів управління системою.

Програмне забезпечення введення й обробки первинного обліку включає набір формалізованих процедур, що забезпечують:

- введення даних у відповідності зі структурою первинного документа;
- контроль реквізитів, що вводяться, на основі прийнятих методів;
- контроль машинного документа;
- коригування даних первинного обліку;
- алгоритмічну обробку показників первинного обліку;
- організацію хронологічної бази даних;
- висновок на екран, друк даних первинного обліку, введених в обробку.

Задача обліку та контролю об'єктів необоротних активів за місцями зберігання та класифікаційними групами дає змогу бухгалтерії, економічними технічним службам підприємства здійснювати контроль за наявністю необоротних активів у розрізі таких класифікаційних ознак:

- за функціональним призначенням (виробничі, невиробничі);
- за видами (земельні ділянки, будинки та споруди, машини та обладнання тощо);
- за використанням (діючі, недіючі, запасні);
- за належністю (на балансі, орендовані).

Одиницею обліку необоротних активів є інвентарний об'єкт, якому присвоюється інвентарний номер. Цей номер зберігається за об'єктом під час його знаходження на підприємстві, при цьому повторення номерів не

допускається.

Вихідна інформація цієї задачі необхідна при проведенні інвентаризації та аналізі використання необоротних активів з метою виявлення зайвих і морально застарілих, а також для відображення операцій з необоротними активами в облікових регістрах.

Задача обліку та контролю за правильністю та своєчасністю відображення руху необоротних активів безпосередньо пов'язана із задачею обліку та контролю об'єктів необоротних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами, тобто вихідні дані задачі обліку та контролю за правильністю та своєчасністю відображення руху необоротних активів (надходження, вибуття, внутрішнє переміщення) служать вхідними даними для задачі обліку та контролю об'єктів необоротних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами.

У задачі обліку амортизації (зносу) необоротних активів та контролю за правильністю її нарахування обліку амортизації (зносу) необоротних активів та контролю за правильністю її нарахування та відображення найбільш логічним було б виділення двох рішень:

- 1) облік амортизації (зносу) необоротних активів;
- 2) контроль за правильністю нарахування амортизації (зносу) необоротних активів.

Вхідною інформацією для задачі обліку амортизації (зносу) необоротних активів і контролю за правильністю її нарахування є дані, отримані в процесі реалізації задач обліку витрат на ремонт і модернізацію необоротних активів та контролю за раціональним використанням коштів, виділених з цією метою, обліку переоцінки необоротних активів (дооцінки та уцінки), вихідні дані задачі обліку та контролю об'єктів необоротних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами. У свою чергу, результатна інформація задачі обліку амортизації(зносу) необоротних активів та контролю за правильністю її нарахування використовується на ділянці обліку виробничих витрат у задачі обліку собівартості готової продукції [29, с. 56].

У задачі обліку витрат на ремонт та модернізацію необоротних активів та контролю за раціональним використанням коштів, виділених з цією метою, є такі рішення:

- облік ремонту необоротних активів;
- облік модернізації необоротних активів;
- контроль за раціональним використанням коштів, виділених на ремонт і модернізацію необоротних активів.

Такий розподіл задачі обліку витрат на ремонт і модернізацію необоротних активів та контролю за раціональним використанням коштів, виділених з цією метою, пов'язаний насамперед із тим, що витрати на ремонт і витрати на модернізацію є абсолютно різними витратами за характером їх впливу на балансову вартість об'єкта необоротних активів. Витрати на ремонт не збільшують балансової вартості об'єкта основних засобів і списуються на витрати звітного періоду. Витрати на модернізацію пов'язані з поліпшенням функціональних можливостей об'єкта, збільшують його балансову вартість, а на витрати списуються поступово через механізм амортизації.

Обидва рішення тісно пов'язані із задачею обліку собівартості готової продукції (ділянка обліку виробничих витрат).

Задача обліку переоцінки необоротних активів (дооцінки та уцінки) має такі рішення:

- 1) облік дооцінки необоротних активів;
- 2) облік уцінки необоротних активів.

Дооцінка відбувається в разі перевищення справедливої вартості над балансовою, а уцінка, відповідно, при перевищенні балансової вартості над справедливою.

Відповідно інформація з обліку дооцінки та уцінки використовується і є вхідною для: задачі обліку амортизації (знос) необоротних активів і контролю за правильністю її нарахування та відображення; обліку і контролю об'єктів необоротних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами, а також для ділянки обліку фінансово-

розрахункових операцій(задачі обліку фондів і резервів та обліку фінансових результатів і контролю за правильністю їх формування).

Задача обліку операційної та фінансової оренди необоротних активів має на меті узагальнити інформацію про необоротні активи, що перебувають на підприємстві на правах:

1) фінансової оренди, що передбачає передавання орендареві всіх ризиків і вигід, пов'язаних із правом використання й володіння активом;

2) операційної оренди, що передбачає передавання орендарю права користування необоротними активами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких необоротних активів їх власнику після закінчення строку орендної угоди, а також необоротні активи, здані підприємством в операційну чи фінансову оренду.

Унаслідок різниці у відображенні в обліку фінансової та операційної оренди буде доцільно задачу обліку операційної та фінансової оренди необоротних активів розділити на кілька рішень:

- облік операційної оренди за об'єктами необоротних активів, зданих в оренду;
- облік операційної оренди за орендованими необоротними активами;
- облік фінансової оренди за об'єктами необоротних активів, зданих в оренду;
- облік фінансової оренди за орендованими необоротними активами;
- контроль за правильністю та своєчасністю нарахування і сплати орендних платежів;
- контроль за правильністю та своєчасністю отримання орендних платежів [95, с. 187].

Задача виявлення зайвих і морально застарілих необоротних активів призначена для відстеження необоротних активів, що з тих чи інших причин простоюють чи працюють з недовикористанням діючих виробничих потужностей, а також із завершеним строком корисної експлуатації.

Доцільно розділити цю задачу на такі рішення:

- визначення рівня спрацювання необоротних активів;
- визначення рівня використання виробничих потужностей;
- визначення і контроль за рівнем забезпеченості необоротними активами [52, с. 89].

Вхідними даними при розв'язанні цієї задачі є вихідна інформація задачі обліку та контролю об'єктів необоротних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами. Розв'язання задачі виявлення зайвих і морально застарілих необоротних активів дозволяє дати відповідь на запитання про ефективність функціонування того чи іншого об'єкта необоротних активів на підприємстві.

Автоматизоване рішення задач обліку необоротних активів базується на створенні і веденні інформаційної бази про необоротні активи.

Важливе значення при введенні інформації має забезпечення високої вірогідності вихідних даних, тому в системі повинний бути реалізований процес автоматизації виявлення помилок даних, що вводяться, і видачі відповідних повідомлень.

На підставі первинних даних і нормативно-довідкової інформації здійснюється відображення інформації поліпшення необоротних активів за підрозділами, матеріально відповідальними особами, за групами, видами, підприємству в цілому [52, с. 90].

На думку Бутинця Ф.Ф. [11, с. 9], автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку слід розглядати в трьох аспектах:

- з огляду на аналіз бухгалтерських завдань поза їх зв'язком з їх змістом, без акцентування уваги на той чи інший вид економічної діяльності, що створює умови для універсального математичного опису завдань, моделювання і наступного їх програмування з метою математичної реалізації;
- групування завдань з виділенням під завдань;
- розгляд завдань у зв'язку з певними, завчасно заданими часовими інтервалами («звітний податковий період» у випадку розрахунку 10% ліміту ремонтних робіт).

Порядок комп'ютеризованого процесу обліку ремонтних витрат залежить від їх способів виконання.

Дані про проведення ремонтних робіт на ПП «Форвард-Орто» як виду господарського процесу надходять у систему автоматизованого обліку в послідовності виникнення по інформаційних кодах і лише після перетворення використовуються для інформаційного обміну із зовнішнім середовищем та всередині системи господарського обліку. Вхідні і вихідні потоки бухгалтерського обліку витрат на проведення ремонтів.

У зв'язку з тим, що ведення обліку на підприємствах повинно відповідати вимогам чинної законодавчо-нормативної бази, для здійснення функціонування об'єкта управління в автоматизованій системі формується необхідне інформаційне забезпечення, яке складається із зовнішніх та внутрішніх елементів.

Виокремлюючи з комплексу облікових задач облік витрат на проведення ремонтних робіт, зауважимо, що задача «Облік ремонтів об'єктів основних засобів» є складовою частиною АРМБ (автоматизоване робоче місце бухгалтера).

Складність цієї задачі полягає у її взаємозв'язку з вирішенням комплексів задач з обліку основних засобів, праці та заробітної плати, товарно-матеріальних цінностей, фінансово-розрахункових операцій, витрат ПП «Форвард-Орто» (рис. 2.4).

Для розв'язання задачі з обліку витрат на проведення ремонтів об'єктів основних засобів, використовуючи автоматизоване робоче місце бухгалтера, необхідні дані первинного обліку і дані спільної бази бухгалтерських записів.

У результаті розв'язування задач з обліку витрат на проведення ремонтів можливий щоденний оперативний контроль за розміром та складовою ремонтних робіт.

Задачі «Облік модернізації основних засобів», «Облік витрат ПП «Форвард-Орто»» та «Облік витрат надзвичайних витрат ПП «Форвард-Орто»» тісно пов'язані між собою, оскільки вони залежать від прийнятого рішення

керівника. Саме керівником ухвалюється рішення про вплив на майбутні економічні вигоди ремонтovanого об'єкта.

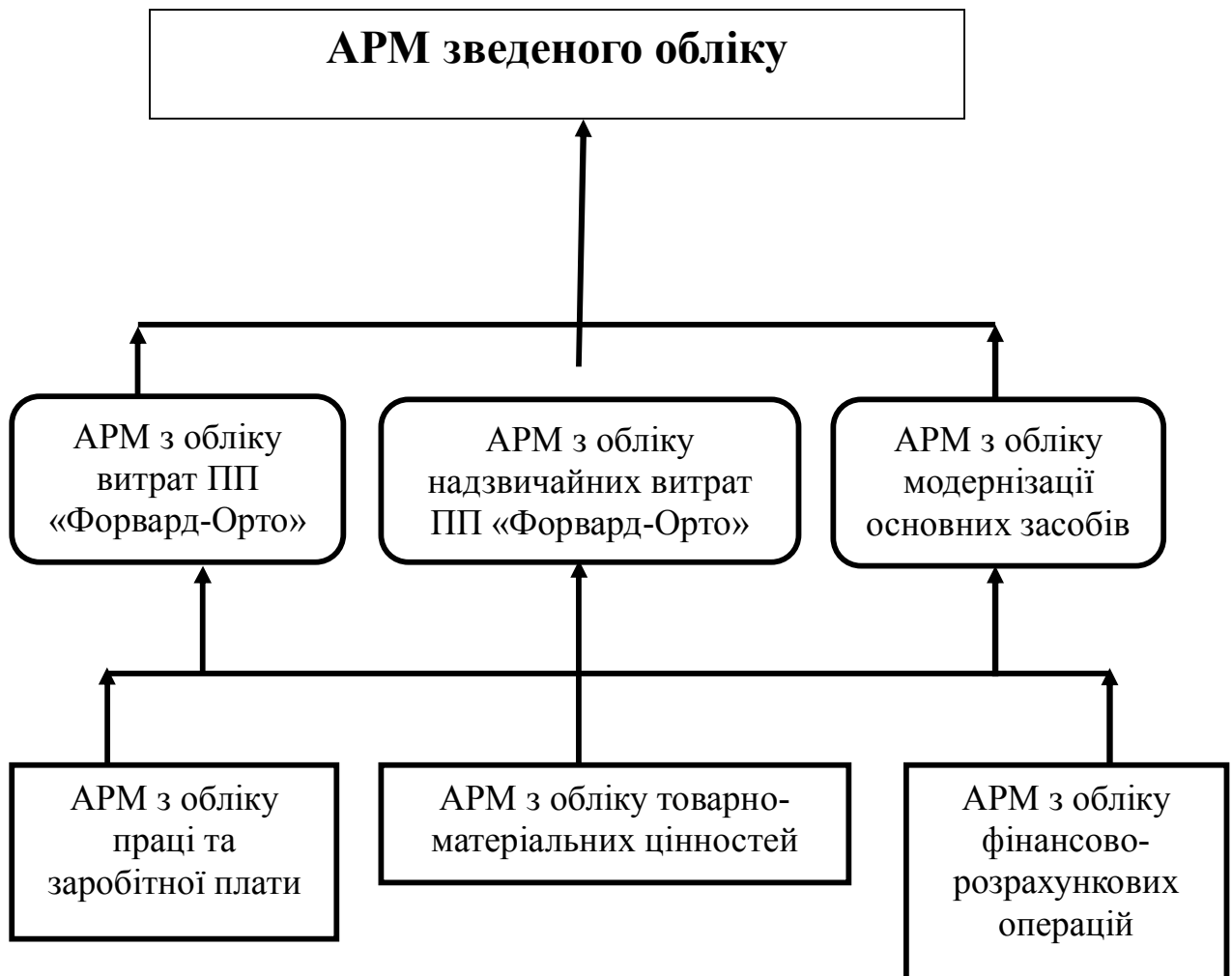


Рис. 2.4. Організація АРМБ з обліку витрат на проведення ремонтних робіт

Задачі «Облік праці та заробітної плати», «Облік товарно-матеріальних цінностей», «Облік фінансово-розрахункових операцій» формують вхідні документи для задач «Облік витрат ПП «Форвард-Орто»» та «Облік витрат надзвичайних витрат ПП «Форвард-Орто»».

Найпоширенішою комп'ютерною бухгалтерською програмою для ведення обліку на ПП «Форвард-Орто» є «1С: Підприємство – Бухгалтерський облік для України».

Затрати на ремонт і модернізацію ОЗ накопичуються на субрахунках інвестицій:

- 1522 – виготовлення і модернізація основних засобів;
- 1532 – виготовлення і модернізація інших необоротних матеріальних активів ;
- 1533 – виготовлення і модернізація нематеріальних активів.

При підрядному способі виконання ремонтів відображення витрат проводиться за допомогою документів:

- «Поступление товаров и услуг» – для відображення послуг сторонніх організацій із ремонту та модернізації ОЗ;
- «Списание товаров» – для списання власних матеріалів, витрачених на ремонт ОЗ. У цих документах у полі «Рахунок затрат» («Рахунок списання») зазначається відповідний рахунок інвестицій і вибираються об'єкти аналітики – елементи довідника «Объекты строительства» та «Статьи расходов».

Потім витрати відносяться на поточний ремонт (у межах ліміту) і на збільшення вартості необоротних активів (понад ліміт) за допомогою документа «Модернизация необоротных активов»

Заповнення електронного документу починається з вибору в реквізиті «Необоротный актив» об'єкту, щодо якого здійснювався ремонт, матеріально-відповідальної особи, за якою закріплено даний об'єкт, а також місця його зберігання Далі необхідно вказати спосіб проведення ремонтних робіт (власними силами чи підрядним способом).

Після встановлення параметру «Указать сумму на затраты вручну» можливий перегляд та редагування тієї суми, в рамках якої підприємство має право віднести свої витрати на ремонт (модернізацію) до витрат.

При проведенні ремонту власними силами в рядку кількості вказуємо кількість затрачених одиниць запасів на проведення ремонту, саме на підставі цих даних заповнюються рядки «Цена» та «Сумма».

Якщо ремонт (модернізація) необоротного активу здійснюється через будівельне підприємство, то в діалоговій формі документу з'являється закладка «Дополнительно» встановлений параметр «НДС включен» є ознакою того, що

підприємство не має права включати суму ПДВ, яка сплачена підприємству-підряднику, для віднесення її до податкового кредиту. Якщо встановити параметр при проведенні документу, буде використовуватись стандартний механізм визначення суми і формування проводок за першою подією [30].

Заповнення табличної частини документу потрібно починати з вибору в рядку «Счет» бухгалтерського рахунку, що кореспондує по кредиту з рахунком, на який будуть списані витрати на ремонт необоротного активу.

Рахунок, на який будуть списані витрати на ремонт (модернізацію) активу по поточному рядку, задається в реквізиті «Счет модернизации». Це може бути відповідний субрахунок рахунку 15 «Капітальні інвестиції», на який списуються витрати по ремонту. В цьому випадку сума витрат (по поточному рахунку) буде віднесена на збільшення балансової вартості такого об'єкту.

Якщо метою поточних витрат на ремонт є оновлення первинного ресурсу необоротного активу, в рахунку «Счет модернизации» потрібно вказати один із витратних рахунків та суму поточних витрат, яка буде відображена у складі витрат поточного періоду. При цьому балансова вартість об'єкту бухгалтерського обліку не буде змінена.

Якщо ремонт здійснюється будівельним підприємством, в рядку «Сумма» табличної частини вказується вартість поточних витрат.

Якщо всю суму списуваних матеріалів або наданих послуг можна віднести на поточний ремонт у межах 10%-вого ліміту, це можна зробити в перелічених документах відразу, вибравши рахунок затрат 91, 92, 93. При цьому необхідно правильно заповнити елемент довідника «Статті витрат»

Автоматичний контроль дотримання 10%-вого ліміту балансової вартості основних засобів на початок року при обліку витрат на поліпшення основних засобів в програмі не виконується. Контроль за дотриманням ліміту проводиться вручну.

Необхідність використання автоматизованих систем та інформаційних технологій для підвищення ефективності організації бухгалтерського обліку викликана на ПП «Форвард-Орто» наступними чинниками:

- значними обсягами інформації на підприємстві, які підлягають обов'язковій реєстрації;

- вимогами до швидкості та якості обробки інформації;
- специфікою та різноманіттям об'єктів обліку;
- циклічністю технологічного процесу обліку;
- необхідністю швидкого та повного виявлення допущених помилок.

У процесі реалізації господарських операцій, пов'язаних з обліком ремонтних робіт здійснених господарським способом із застосуванням програми «1 С: Підприємство – бухгалтерський облік для України», слід звертатись до документа «Модернизация необоротного актива» через меню «Документы – Необоротные активы и МБП – Модернизация необоротного актива». На екрані з'являється діалогова форма (рис. 2.5), яку необхідно заповнити даними з первинного документа.

Модернизация необоротного актива - МНА-000001

Основные | Дополнительные

ПП "Форвард-Орто"

Модернизация необоротного актива № **МНА-000001** от **27.04.15**

Место хранения: <>

Необоротный актив: Мастерня

Работы осуществл.: Через подрядчика

Вид деятельности: Основная деятельность

Изменение бал. стоимости (налоговый учет):

Норма амортизации: Группа 2, норма амортизации

Валовые расходы:

Указать сумму на згр. вручную:

Примечание:

N	Счет	Субконто 1	Счет модерн.	Сумма	НДС
		Субконто 2	Вид модерн.		
		Субконто 3			
1	631	ТОВ "Ютан"	1522	20,150.00	3358.33
		Счет-фактура 110 (01.12.14)	Мастерня		
				Итого	20150.00
				Итого НДС	3358.33

OK Провести Закрьль Печать

Рис. 2.5. Заповнення форми діалогу документа
«Модернизация необоротного актива»

Документ «Модернизация необоротного актива», як зазначалось раніше, надає можливість групування витрат на проведення ремонтних робіт лише із

складу:

- матеріальних витрат;
- інших прямих витрат.

Під час виконання ремонту господарським способом нарахування заробітної плати працівникам, які виконували ремонтні роботи, документ «Модернизация необоротного актива» не дає можливості реєстрації цієї операції як складової витрат на проведення ремонтів об'єктів основних засобів.

Наступна проблема виникає під час проведення оплати за виконання ремонтних робіт згідно з договором, що відображається за допомогою документу «Банковская выписка». Відобразити витрати на проведення ремонтів об'єктів основних засобів у підприємства немає можливості, оскільки при опрацюванні платіжного доручення, субkonto «Д/Р» відображає витрати за статтею «Поліпшення основних засобів» без реєстрації відповідної групи, на якій накопичуються всі ремонтні витрати «ОСМ» (основные средства модернизированные). Автоматичному розподілу ремонтних витрат між групами основних засобів підлягають тільки ті витрати, у яких зазначено субkonto «ОСМ».

Можливість застосування вищеподаного електронного документа з'явиться лише у випадку доопрацювання даного продукту з урахуванням вимог, наведених на рис. 2.6, адже під час списання матеріалів в акті вказується фактичний обсяг використаних ресурсів без урахування їх нормативних показників.

Як нормативну базу для оформлення електронного документа «Модернизация необоротного актива» пропонуємо застосовувати дефектний акт, оскільки він є по суті єдиним документом, згідно з яким ще до початку проведення ремонту можливо визначити розмір майбутніх витрат. Саме дефектний акт слід застосовувати для контролю за придбанням матеріальних ресурсів на проведення ремонту, видачею завдань ремонтним бригадам або переліком виконуваних робіт, наведених у договорі з підрядчиками.



Рис. 2.6. Рекомендовані зміни до електронного документа «Модернізація необоротного актива» [39, с. 102]

Але для того, щоб дефектний акт зміг виконувати функції нормативної картки необхідно:

- 1) підвищити вимоги до його складання, тобто зазначати в ньому всі необхідні операції для ремонту;
- 2) ретельно нормувати всі операції, точно зазначаючи розмір заробітної плати;
- 3) у розрахунку вартості матеріалів виділяти витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- 4) у кінці акта зазначати вартість зворотних відходів та супутньої продукції.

Документ «Модернізація необоротного актива» в обов'язковому порядку повинен надати можливість одночасного застосування нормативного обліку витрат на проведення ремонтів об'єктів основних засобів із фактичним, для встановлення відхилень від норм, їх причини та винних осіб. Можливістю вирішення цього завдання є надання електронному документу «Модернізація необоротного актива» характеристики картки-калькуляції, додавши, крім передбачених стандартних колонок існуючого документа, колонки «Нормативні витрати», «Відхилення від норми» та «Фактичні витрати».

Колонка «Нормативні витрати» повинна заповнюватися на основі дефектного акту. Колонка «Відхилення від норми (економія (-), перевитрати (+))» повинна заповнюватися на основі первинних документів, які оформлюються на фактичні витрати згідно з калькуляційними статтями. Остання колонка «фактична собівартість» обчислюється як алгебраїчна сума нормативної собівартості та відхилень від норм [95, с. 240].

Таким чином, пропозиції щодо удосконалення релевантних фактографічних даних про витрати з ремонту необоротних активів на ПП «Форвард-Орто» спрямовані на покращення інформаційного забезпечення та їх контролю. З цією метою пропонується удосконалення потоків вхідної та вихідної інформації. Зокрема, рекомендується удосконалити автоматизовані форми первинної документації, призначеної для реєстрації здійснених операцій, пов'язаних з ремонтом необоротних активів в бухгалтерському обліку. Це дозволяє здійснювати контроль за використанням матеріальних ресурсів, стежити за дотриманням «10% податкового ліміту», контролювати відхилення фактичних витрат від нормативних.

Висновки до розділу 2

Дослідивши організацію та методика обліку витрат на поліпшення необоротних активів можна зробити такі висновки:

1. Розглянуто документування господарських операцій з обліку необоротних активів, зокрема основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Встановлено, що форма ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)» не дозволяє відображати правильне нарахування амортизації основних засобів у зв'язку з прийняттям і введенням в дію положень (стандартів) бухгалтерського обліку й зміною методів амортизації. Також залишається відкритим питання щодо амортизації після здійсненого поліпшення необоротних активів. Адже дана форма не враховує особливості нарахування амортизації по основних

засобах з неостаточно встановленим терміном експлуатації, тобто необхідності застосування амортизаційної ставки в умовах невизначеності загального терміну використання, а також в ній не зазначається можливість перерахування амортизацій на вартість основних засобів збільшену на суму поліпшення.

2. Проаналізовано діючу практику документального оформлення операцій з нематеріальними активами, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 та встановлено, що типові форми первинного обліку нематеріальних активів стосуються тільки об'єктів інтелектуальної власності. Окрім того, навіть серед них не передбачена форма для обліку поліпшених, модернізованих об'єктів нематеріальних активів. Тому на підприємствах для цих цілей часто використовуються форми, передбачені для обліку основних засобів, що є теж неправомірним, оскільки нематеріальні активи мають свою специфіку.

3. Досліджено відображення в податковому обліку витрат, пов'язаних з поліпшенням (модернізацією) інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, та зроблено висновок, що для них немає такої чіткої регламентації в частині витрат на поліпшення таких активів. Тобто 10% відсоткова межа для них відсутня. Тому пропонуємо їх податковий облік вести за аналогією з бухгалтерським, тобто на суму витрат, збільшувати первісну вартість. Витрати, що здійснюються для підтримання даних активів в придатному для використання стані, враховувати при визначенні об'єкта оподаткування у складі поточних витрат.

РОЗДІЛ 3

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРА НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.1 Поняття, завдання і методи аналізу витрат на поліпшення необоротних активів

Необоротні активи є важливим чинником успішного функціонування підприємства. Важливою запорукою максимізації прибутку підприємства є забезпеченість виробничого процесу необоротними активами в необхідній кількості та їх ефективне використання в процесі господарської діяльності підприємства. В свою чергу, від забезпеченості підприємства необоротними активами та ефективності їх використання багато в чому залежить як господарська діяльність, так і фінансовий стан підприємства.

Нагадаємо, що за формою функціонування у процесі господарської діяльності підприємства необоротні активи поділяються на матеріальні, нематеріальні і фінансові. Матеріальні необоротні активи у балансі представлені основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами. Нематеріальні активи охоплюють права на об'єкти інтелектуальної власності, патенти, ліцензії, торгові знаки та ін. Фінансові необоротні активи представлені у балансі довгостроковими фінансовими інвестиціями, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент і обліковуються методом участі в капіталі.

Для проведення аналізу, який дасть можливість ефективно управляти цими ресурсами, необхідна відповідна облікова інформація, зокрема та, яку містить фінансова та статистична звітність підприємства (табл. 3.1). інформацію про необоротні активи містять баланс (форма №1), примітки до фінансової звітності (форма №5), форми № 11-ОЗ, 1-амортизація.

Таблиця 3.1

Інформація про необоротні активи, необхідна для аналізу наведена
у фінансовій звітності

Показник	Звіт	Розділ	Рядок
Стан необоротних активів на початок і кінець року:	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. №1)	І. Необоротні активи	
Нематеріальні активи (підлягають поліпшенню):			1000
залишкова вартість			1001
первісна вартість			1002
накопичена амортизація			
Незавершене будівництво			
Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи (підлягають поліпшенню):			1005
залишкова вартість			1010
первісна вартість			1011
знос			1012
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств			
інші фінансові інвестиції			1030
Довгострокова дебіторська заборгованість			1035
Відстрочені податкові активи			
Інші необоротні активи	1040		
Гудвіл при консолідації	1045		
			1090
			1090
Амортизація необоротних активів	Звіт про фінансові результати (ф. №2)	II. Елементи операційних витрат	2515
Грошові потоки, пов'язані з необоротними активами	Звіт про рух грошових коштів (ф. №3)	II. Рух коштів в результаті інвестиційної діяльності	
Реалізація необоротних активів			1136
Придбання необоротних активів			1190
Зміни в складі основних засобів у розрізі їх груп (зокрема, взяті в оренду та передані в операційну оренду)	Примітки до річної фінансової звітності (ф. №5)	II. Основні засоби XIII. Використання амортиз. відрахувань	100-267
			1300-1315

Перераховані джерела інформації використовуються для проведення ретроспективного аналізу. Оперативний аналіз проводиться за даними первинного бухгалтерського обліку. Прогнозний аналіз ефективності використання необоротних активів застосовується при оцінці відповідних альтернативних управлінських рішень.

З метою проведення якісного та достовірного аналізу необхідна інформація повинна відповідати ряду вимог (табл. 3.2) [70, с. 516].

Таблиця 3.2

Вимоги до джерел інформації фінансово-економічного аналізу
необоротних активів

Вимоги	Характеристика
1	2
Ефективність інформації	Система інформації повинна вимагати мінімум затрат на збирання, обробку, зберігання та використання даних, забезпечуючи усі потреби аналізу та управління
Об'єктивність інформації	Інформація повинна відповідати дійсності, бути достовірною, об'єктивно відображати господарські факти, явища і процеси
Єдність інформації	Інформація для проведення економічного аналізу може надходити з різноманітних джерел (нормативних, облікових, позаоблікових), тому необхідно усунути відокремленість та дублювання різних джерел інформації, кожне економічне явище повинно реєструватись тільки один раз
Аналітичність інформації	Інформація повинна відповідати потребам економічного аналізу, тобто забезпечувати надходження даних саме про ті напрями діяльності і з деталізацією, необхідною для всебічного вивчення економічних явищ та процесів, виявлення впливу факторів і визначення резервів господарювання
Оперативність інформації	Потрібна інформація для проведення економічного аналізу повинна надходити до аналітика якомога швидше. Тільки в цьому разі є можливість оперативно впливати на хід виробничого процесу, результати господарської діяльності

Метою проведення аналізу витрат на поліпшення необоротних активів є отримання виваженої та обґрунтованої оцінки витрат, понесених на поточний та капітальний ремонт та інші види поліпшення необоротних активів і тим самим визначити умови прийняття оптимальних фінансових та управлінських рішень щодо уже здійснених витрат та економічної доцільності здійснення їх у майбутньому, а розробка моделі залежності експлуатаційних витрат від віку устаткування дозволить визначити доцільність проведення ремонту основних

засобів, як однієї з найважливіших складових необоротних активів.

Аналіз витрат здійснюється в рамках аналізу необоротних активів. Етапи проведення аналізу необоротних активів підприємства можна згрупувати наступним чином (рис. 3.1)

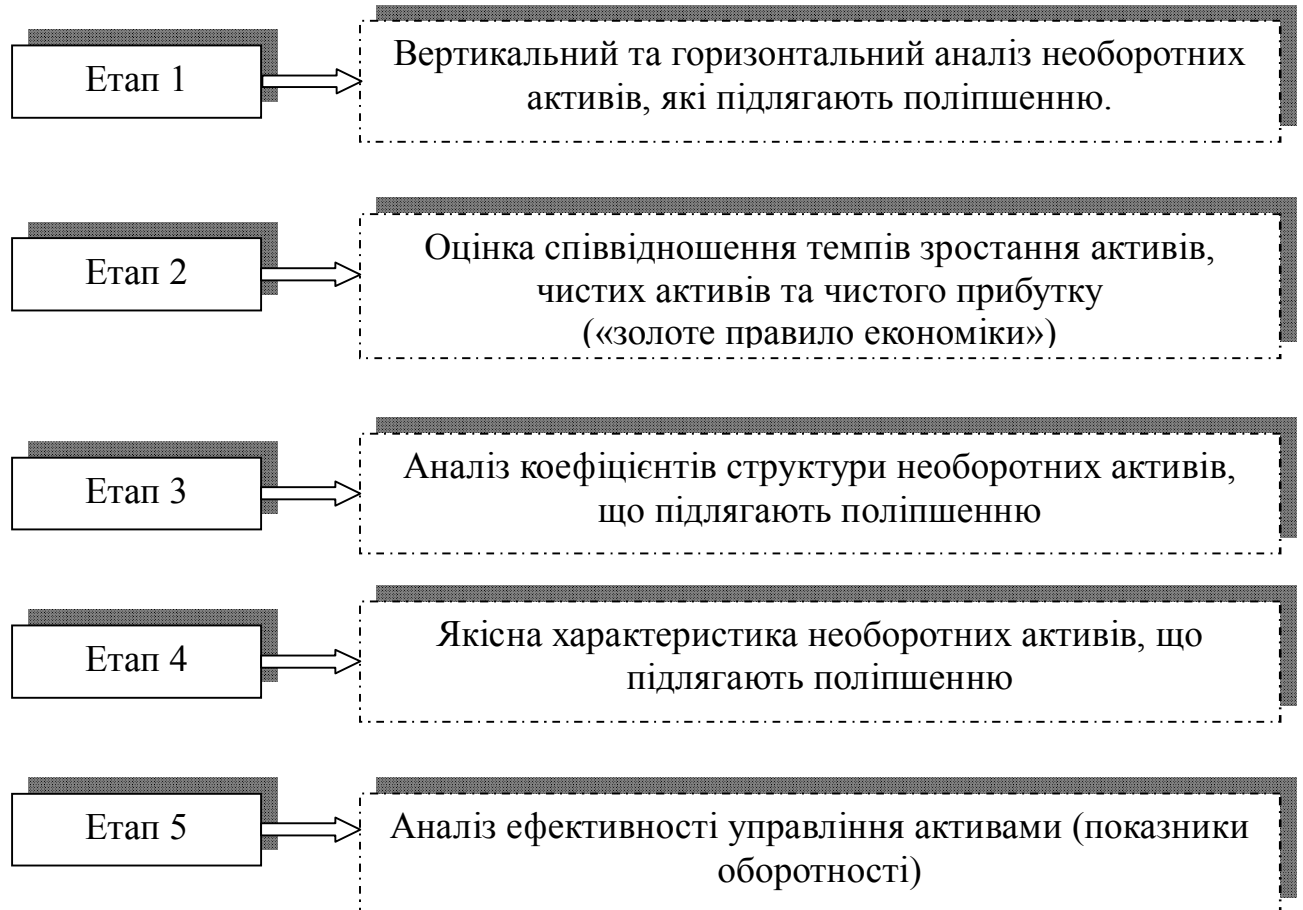


Рис. 3.1. Етапи проведення аналізу необоротних активів підприємства

Коротко охарактеризуємо дані етапи аналізу.

Етап 1. У процесі функціонування підприємства величина складових необоротних активів постійно змінюється. Тому, під час аналізу необоротних активів за даними фінансової звітності необхідно дати оцінку змінам в їх обсязі і структурі, вивчити стан та ефективність використання. При цьому значну увагу приділяють основним засобам, які становлять основу матеріально-технічної бази будь-якого підприємства. У фінансовому аналізі і менеджменті основні засоби розглядають як об'єкт вкладання капіталу, а тому їх ще

називають основним капіталом.

Так, характеристику про кількісні зміни в структурі необоротних активів підприємства можна отримати за допомогою вертикального та горизонтального аналізу звітності, зокрема форми №1 «Баланс».

Вертикальний аналіз показує структуру необоротних активів підприємства. Як правило, показники структури розраховуються у відсотках до загальної суми за розділом I «Необоротні активи».

Горизонтальний аналіз звітності полягає в побудові однієї чи кількох аналітичних таблиць, в яких абсолютні показники доповнюються відносними темпами зростання (зниження).

Слід зауважити, що в умовах інфляції цінність результатів горизонтального аналізу знижується.

На практиці нерідко об'єднують горизонтальний і вертикальний аналізи, тобто будують аналітичні таблиці, котрі характеризують як структуру необоротних активів, так і динаміку окремих її показників.

Етап 2. Оптимальність нарощення активів підприємства визначається за допомогою порівняння темпів приросту активів з темпами приросту чистого доходу та темпами приросту чистого прибутку.

Зауважимо, що в умовах інфляції доцільно також розглянути темпи зростання обсягу виробництва. Якщо темпи приросту чистого прибутку більші за темпи приросту активів, а темпи приросту обсягу менші, то підвищення ефективності використання активів відбулося тільки за рахунок зростання цін на продукцію.

Етап 3. Це вивчення коефіцієнтів постійності і мобільності активів підприємства та співвідношення між необоротними і оборотними активами.

Якщо частка необоротних активів складає більше 40%, деякі аналітики говорять про «важку» структуру активів, менше – «легку». «Важка» структура свідчить про значні накладні витрати і високу чутливість до зміни виручки, «легка» – про мобільність підприємства. За нормальних умов темпи приросту оборотних активів повинні бути вищі ніж темпи приросту необоротних активів.

Етап 4. Якісна характеристика необоротних активів, що підлягають поліпшенню оцінюється за рядом показників.

Зазначимо, що у процесі виробничої і фінансової діяльності підприємства зацікавлені в збереженні й ефективному використанні основних засобів та інших необоротних активів. Для оцінки та аналізу цих процесів використовують систему показників, яка включає:

- показники забезпечення підприємства основними засобами;
- показники стану основних засобів;
- показники ефективності використання основних засобів.

Рівень забезпечення підприємства основними засобами характеризується:

- а) показником фондомісткості виробництва;
- б) показником фондоозброєності праці;
- в) коефіцієнтом реальної вартості основних виробничих засобів у вартості майна підприємства;
- г) індексом постійного активу;

Для оцінки стану основних засобів підприємства використовують такі показники:

- а) коефіцієнт зносу основних засобів;
- б) коефіцієнт придатності основних засобів;
- в) коефіцієнт оновлення основних засобів;
- г) коефіцієнт вибуття основних засобів;
- д) коефіцієнт приросту основних засобів;
- е) визначення частки активної частини основних засобів;

Необхідно відмітити, що дані показники є досить приблизними, оскільки в балансі більшості підприємств активи показані за первісною вартістю. Балансова вартість активів часто немає нічого спільного з їх реальною вартістю, особливо в умовах інфляції.

Показники використання основних виробничих засобів переважно поділяються на дві великі групи – натуральні та вартісні. Іноді додатково виокремлюють ще одну групу показників – умовно-натуральні. До натуральних

показників належить продуктивність на одиницю часу роботи устаткування, машини чи механізму. Така продуктивність називається технологічною і вимірюється в натуральних одиницях (шт./рік; км/рік; т/рік). Вона заноситься в технічний паспорт основного засобу. Натуральні показники використання основних виробничих засобів є найбільш вірогідними, але вони не дають змоги реально оцінити ступінь використання основних засобів різних видів. З метою усунення таких незручностей на деяких підприємствах застосовують умовно-натуральні показники. Їх сутність полягає в тому, що продуктивність устаткування, яке має на підприємстві найбільшу питому вагу, беруть за базову. На її основі спочатку розраховують індекси зведення, а потім, з урахуванням цих індексів – продуктивність іншого устаткування. У результаті отримують продуктивність в умовно-натуральних одиницях.

Натуральні та умовно-натуральні показники використання основних виробничих засобів застосовують для активної їх частини. Проте визначити в натуральних одиницях продуктивність будинків, споруд тощо майже неможливо. З огляду на це для визначення ефективності використання всіх основних засобів застосовують вартісні показники.

Оцінку ефективності використання основних засобів здійснюють за такими основними показниками:

- а) фондвіддача основних засобів;
- б) рентабельність основних засобів;

Ефективність функціонування підприємства забезпечується при високому рівні оновлення основних засобів, підвищенні коефіцієнта їх придатності, зростанні показників фондвіддачі та рентабельності основних засобів і зниженні показника фондомісткості виробництва.

Показник оновлення основних засобів може відображати зростання ефективності функціонування підприємства за рахунок проведеної модернізації чи іншого поліпшення необоротних активів. На нашу думку, перед тим, як здійснювати аналіз показника оновлення необоротних активів необхідно проаналізувати структуру витрат на поліпшення необоротних активів та

оцінити ефективність поліпшення необоротного активу.

Етап 5. Фінансовий стан підприємства знаходиться в безпосередній залежності від того, на скільки швидко кошти, вкладені в активи, перетворюються в реальні гроші. Ефективність управління активами характеризується такими загальними показниками:

- коефіцієнт оборотності;
- тривалість одного обороту активів;
- коефіцієнт закріплення оборотних коштів.

Поряд з розглянутими вище показниками в процесі аналізу основних засобів доцільно вивчати співвідношення:

- придбаних основних засобів та підсумку активів;
- витрат на ремонт та утримання основних засобів та їх вартості;
- витрат на ремонт і утримання основних засобів і доходу від реалізації продукції (робіт, послуг).

Інформація про основні засоби, наведена у фінансовій звітності, дає можливість аналізувати та оцінити і те, як підприємство використовує основні засоби.

З метою такого аналізу, зокрема, застосовують такі показники:

- середній строк експлуатації;
- середній вік основних засобів.

В узагальненому вигляді інструментарій для управління необоротними активами, що підлягають поліпшенню наведено у таблиці 3.3.

В рамках аналізу необоротних активів, зокрема їх поліпшення особливе місце займає аналіз нематеріальних активів.

Аналіз нематеріальних активів передбачає вивчення динаміки наступних співвідношень:

- нематеріальних активів і підсумку усіх активів;
- нематеріальних активів і власного капіталу;
- нематеріальних активів і доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- нематеріальних активів і чистого прибутку;
- зміни у нематеріальних активах та зміни у чистому прибутку.

Таблиця 3.3

Інструментарій для управління необоротними активами, що підлягають поліпшенню

Контрольна точка рішення	Необхідна інформація	Джерело інформації	Інструмент	Оцінка результатів
1	2	3	4	5
1. Чи є обраний строк корисного використання основних засобів обґрунтованим для нарахування амортизації? Чи потребує він перегляду після модернізації?	Первісна (переоцінена) вартість основних засобів. Витрати на амортизацію. Строк експлуатації основних засобів фірм-конкурентів	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. №1), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)(ф.№2), примітки до фінансових звітів (ф. №5)	Середній строк експлуатації основних засобів	Занадто тривалий строк експлуатації призведе до зниження витрат на амортизацію та зниження чистого прибутку
2. Чи є основні засоби застарілими або потребують модернізації?	Знос основних засобів та витрати на амортизацію	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. №1), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)(ф.№2), примітки до фінансових звітів (ф. №5)	Середній вік основних засобів	Значний середній вік основних засобів у порівнянні з конкурентами свідчить, що вони є специфічними або потребувати заміни
3. На скільки ефективно підприємство генерує дохід від продажу з допомогою основних засобів та ІНМА, після їх поліпшення?	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Залишкова вартість основних засобів	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. №1), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)(ф.№2)	Фондовіддача основних засобів	Високе значення цього показника свідчить, що підприємство ефективно використовує основні засоби для генерування доходу від продажу

Аналізуючи нематеріальні активи, слід мати на увазі, що до 90% ринкової вартості компанії в теперішній час створюється в результаті ефективного

використання інтелектуального капіталу.

Діяльність, що базується на знаннях, раніше концентрована переважно в сфері досліджень і розробок, поширилася на інші галузі економіки.

Одним із підходів до дослідження сутності інтелектуального капіталу є виділення в його складі чотирьох основних елементів:

- людський капітал;
- капітал відносин;
- інтелектуальна власність;
- активи інфраструктури.

Людський капітал характеризує потенціал (навички, досвід, здібності і под.) членів організації, що дозволяє генерувати нові ідеї і знання.

Капітал відносин безпосередньо пов'язаний із зовнішнім середовищем організації і визначається лояльністю клієнтів, репутацією, зв'язками з постачальниками тощо.

Інтелектуальна власність і активи інфраструктури в сукупності становлять організаційний капітал, який відображає знання, що задіяні в структурі, процесах і культурі організації.

Поряд з тим фінансова звітність підприємства сьогодні відображає лише незначну частину інтелектуального капіталу у вигляді нематеріальних активів, які визнаються такими згідно з діючими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

В результаті спостерігається тенденція до:

- зростання розриву між ринковою та балансовою вартістю капіталу підприємства;
- розширення сфери застосування нефінансових (негрошових) показників для оцінки стратегічного потенціалу підприємства та ефективності його використання.

Для порівняння інтелектуального капіталу різних підприємств були розроблені і застосовуються такі показники:

- співставлення ринкової і балансової вартості;

- К'ю Тобіна;
- розрахункова вартість нематеріальних активів.

Хоча розрахункова вартість нематеріальних активів є хорошою основою для порівняння потенціалу підприємства, залишається проблема впливу на цей показник методик, що застосовуються для визначення середньогалузевого прибутку на капітал і вартості капіталу конкретного підприємства.

Визнаючи зростаючу роль інтелектуального капіталу в створенні конкурентних переваг, слід зауважити, що методи його оцінки потребують подальшого вдосконалення. Це дозволить підвищити якість планування і контролю в системі управління інтелектуальним капіталом та, зрештою, ефективність стратегічного управління підприємством.

На нашу думку, покращення стану необоротних активів можливе тільки завдяки оновленню та проведенню техніко-технологічної інноваційної модернізації. Саме проведення аналізу необоротних активів дає можливість оцінити необхідність поліпшення необоротних активів та ефективність уже здійсненої модернізації.

3.2 Аналіз витрат на поліпшення необоротних активів

У процесі функціонування і розвитку підприємство оновлює і збільшує обсяги своїх необоротних активів.

Відтворення необоротних активів – це процес постійного їх оновлення. Розрізняють просте (у тому самому обсязі) і розширене (кількісне та якісне збільшення) відтворення необоротних активів. У свою чергу – просте та розширене відтворення необоротних активів, – це здійснення підприємством різного роду витрат, які відображаються в обліку та впливають на фінансовий стан підприємства.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта активів у робочому

стані та одержання початково визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються у фінансовому обліку до поточних витрат підприємства. Суму витрат на проведення модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції і капітального ремонту, що приводить до зростання обсягу майбутніх економічних вигід, відносять на збільшення початкової вартості об'єктів основних засобів.

Для забезпечення відтворення основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів здійснюють капітальні (реальні) інвестиції.

Реалізація капітальних інвестицій відбувається шляхом нового будівництва (створення), модернізації, реконструкції, технічного переозброєння, добудови і дообладнання діючих необоротних матеріальних і нематеріальних активів.

Зазначимо, що для визначення обсягів і джерел фінансування капітальних інвестицій фахівці фінансової служби підприємства розробляють їх бюджет. Даний бюджет капітальних інвестицій розробляють на рік. Він має бути узгоджений із загальною стратегією розвитку підприємства.

Бюджет капітальних інвестицій включає такі показники:

- початкову вартість необоротних матеріальних активів на початок планового періоду;
- вартість устаткування, інших необоротних матеріальних активів, які підлягають заміні або продажу протягом планового періоду;
- суму невикористаних амортизаційних відрахувань на початок планового періоду;
- суму амортизаційних відрахувань, яка буде нарахована протягом планового періоду;
- орієнтовну суму амортизаційних відрахувань, які нараховують на необоротні активи, заплановані для придбання протягом планового періоду;
- очікувану вартість необоротних активів і суму амортизаційного фонду на

кінець планового періоду тощо.

На підставі бюджету приймають рішення про обсяги капітальних інвестицій підприємства. Під час складання бюджету капітальних інвестицій слід обирати найефективніші для підприємства напрями їх здійснення, тобто слід оптимізувати структуру капітальних інвестицій.

Виділяють технологічну і відтворювальну структуру капітальних інвестицій.

Технологічна структура характеризує співвідношення інвестицій:

- у проектно-дослідні роботи;
- будівельні роботи;
- придбання устаткування, інструментів, обладнання;
- монтаж устаткування;
- інші капітальні роботи.

Відтворювальна структура характеризує співвідношення капітальних інвестицій:

- у нове будівництво;
- технічне переозброєння і реконструкцію;
- розширення діючих підприємств;
- витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів.

Як було вище зазначено, підприємства можуть здійснювати поліпшення необоротних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів) двома способами: підрядним і господарським. У разі застосування підрядного способу поліпшення об'єктів необоротних активів здійснюють спеціальні підрядні організації. За господарського способу підприємство здійснює поліпшення самостійно, власними силами. Так, господарський спосіб застосовують при реконструкції невеликих, простих із технологічного погляду об'єктів необоротних матеріальних активів.

Усе вищезазначене має прямий вплив на методику аналізу витрат на поліпшення необоротних активів.

У зв'язку з тим, що у нормативно-правових документах та навчально-методичній літературі немає розробленої методики щодо проведення аналізу витрат на поліпшення необоротних активів, ми пропонуємо аналіз таких витрат здійснювати наступним чином:

- провести аналіз структури витрат на поліпшення необоротних активів по групах необоротних активів;
- визначити частку витрат здійснених сторонніми організаціями та підприємством самостійно (господарським способом);
- здійснити аналіз витрат за видами витрат, які мали місце при поліпшенні необоротних активів (віднесені на збільшення балансової вартості необоротних активів);
- визначити питому вагу кожного виду витрат до загальної вартості витрат та порівняти отримані дані з попередніми звітними періодами;
- здійснити аналіз витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства (віднесені на витрати періоду: виробничі, адміністративні, збутові);
- дати оцінку аналізу витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства, проаналізувати отриманий результат зі сторони підвищення ефективності функціонування підприємства за рахунок здійснених витрат на поліпшення.

Аналіз витрат на поліпшення необоротних активів можна розглядати з двох сторін:

- витрати на поліпшення необоротних активів здійсненні сторонніми організаціями;
- витрати на поліпшення необоротних активів здійсненні власними силами.

Структуру витрат відобразимо на рис. 3.2.

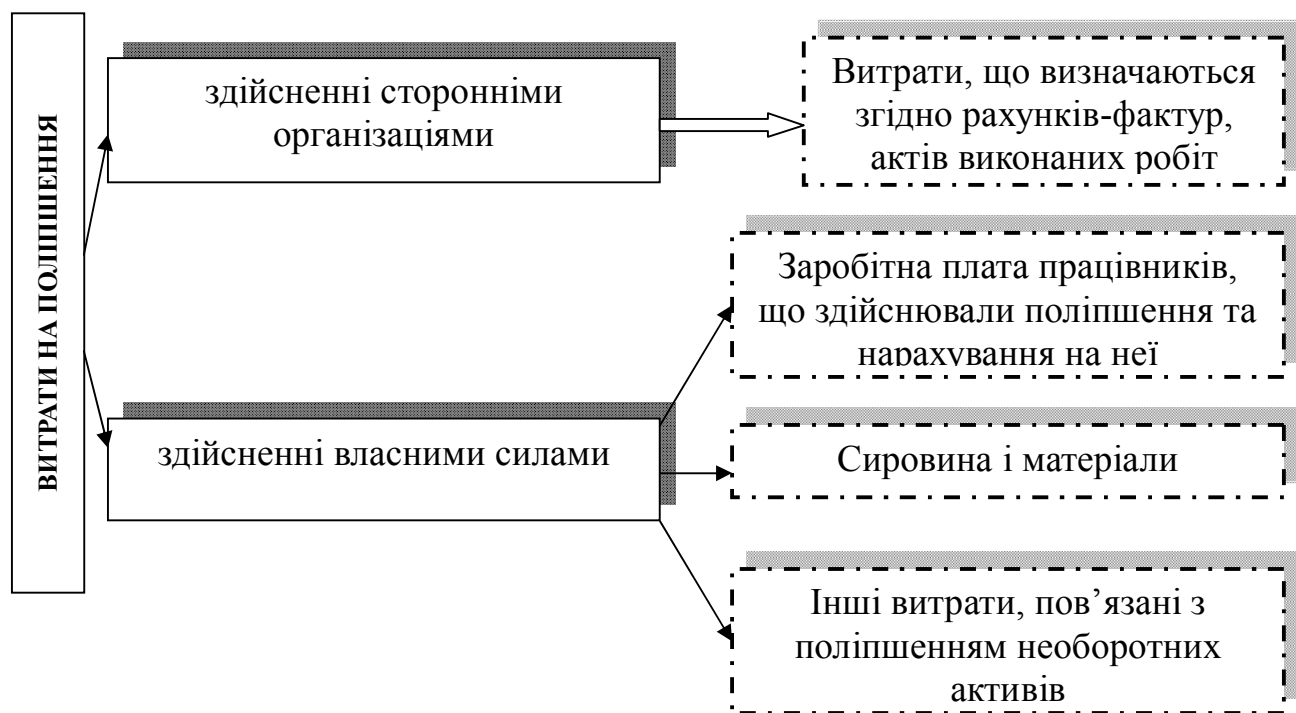


Рис.3.2. Класифікація витрат, пов'язаних з поліпшенням необоротних активів

Найперше для аналізу витрат на поліпшення необхідно дослідити, які саме необоротні активи будуть поліпшуватися, тому розглянемо структуру необоротних активів, аналізуючи примітки до річної фінансової звітності за 2014-2015р. (табл. 3.4).

З таблиці 3.4 видно, що у структурі необоротних активів основне місце займають основні засоби, що становлять станом на початок 2016 року 2274,4 тис. грн.. В структурі основних засобів найбільшу частку становлять будинки та споруди, чільне місце належить транспортним засобам – 341, 16 тис. грн., вартість машин та обладнання становить – 113,72 грн. Виходячи із приміток за 2015 рік відбулося значне збільшення необоротних активів, в тому числі і за рахунок поліпшення, проте тільки основних засобів. Жодних витрат на поліпшення інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів у ПП «Форвард-Орто» за 2015р. не було.

Таблиця 3.4

Інформація про необоротні активи, що підлягають поліпшенню відображена у Примітках до річної фінансової звітності ПП «Форвард-Орто» за 2015 рік

тис. грн.

Групи оборотних активів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік
		2015 рік	2016 рік	
1	2	3	4	5
I. Нематеріальні активи				
Права користування природними ресурсами	010	-	-	-
Права користування майном	020	-	-	-
Права на комерційні призначення	030	-	-	-
Права на об'єкти промислової власності	040	-	-	-
Авторське право та суміжні з ним права	050	-	-	-
Інші нематеріальні активи	070	-	-	-
Разом	080	-	-	-
II. Основні засоби				
Земельні ділянки	100	-	-	-
Інвестиційна нерухомість	105			
Капітальні витрати на поліпшення земель	110	-	-	-
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120	71,58	1 746,02	1 674,44
Машини та обладнання	130	7,63	113,72	106,09
Транспортні засоби,	140	22,89	341,16	318,27
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150	-	28,3	28,3
Тварини	160	-	-	-
Багаторічні насадження	170	-	-	-
Інші основні засоби	180	50,5	45,2	-5,3
Бібліотечні фонди	190	-	-	-
Малоцінні необоротні матеріальні активи	200	-	-	-
Тимчасові нетитульні споруди	210	-	-	-
Природні ресурси	220	-	-	-
Інвентарна тара	230	-	-	-
Предмети прокату	240	-	-	-
Інші необоротні матеріальні активи	250	-	-	-
Разом	260	152,6	2274,4	2 121,8

Розглянемо структуру витрат на купівлю та ремонт основних засобів у ПП «Форвард-Орто» за 2015 рік. (табл. 3.5).

З таблиці 3.5 видно, що витрати на поліпшення основних засобів за

2015 рік становлять 674,53 тис. грн., з них найбільшу питому вагу становлять витрати на поліпшення будинків, споруд, передавальних пристроїв – 97,02%. Зазначимо, що витрати на поліпшення здійсненні підрядним способом становлять 76,4 тис. грн., а господарським способом – 598,13 тис. грн.

Таблиця 3.5

Структура витрат на купівлю та поліпшення основних засобів
у ПП «Форвард-Орто» за 2015 рік

тис. грн.

Групи основних засобів	Надійшло за рік	Купівля	Витрати на поліпшення	% до заг. суми витрат на поліпшення
Будинки, споруди та передавальні пристрої	1 674,44	1 020,00	654,44	97,02%
Машини та обладнання	106,09	86,0	20,09	2,98%
Транспортні засоби,	318,27	318,27	-	-
Інші основні засоби	15,0	15,0	-	-
Малоцінні необоротні матеріальні активи	8,0	8,0	-	-
Разом	2121,8	1 447,27	674,53	100%

Структура витрат на поліпшення основних засобів здійснених господарським способом у ПП «Форвард-Орто» за 2015р. відображена на рис. 3.3.

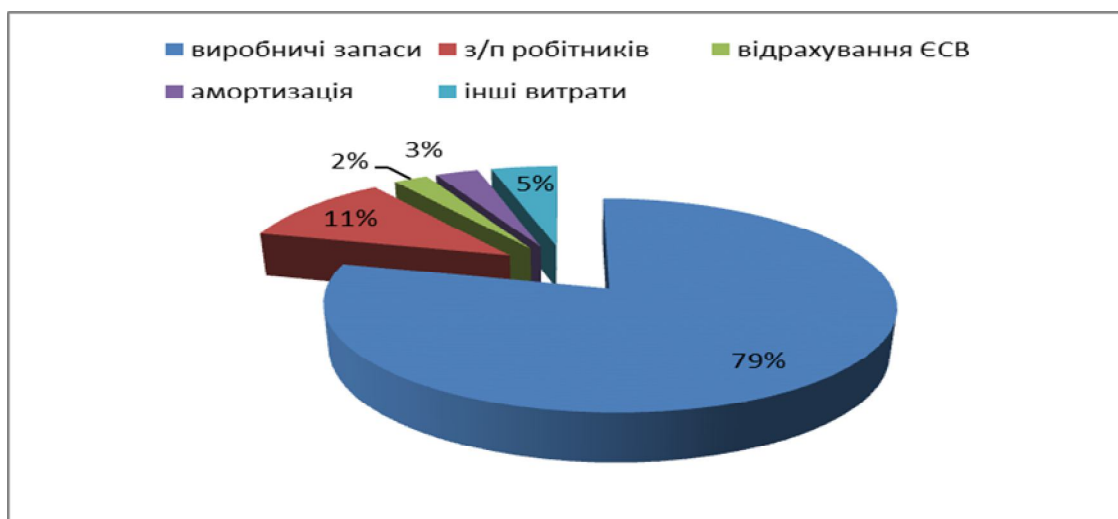


Рис. 3.3. Структура витрат на поліпшення основних засобів, здійснених господарським способом у ПП «Форвард-Орто» за 2015 рік

З рисунку 3.6 видно, що найбільшу частку у структурі витрат на поліпшення становлять виробничі запаси – 79% (472,52 тис. грн.), значними є витрати на оплату праці –11,1% (65,8 тис. грн.), відрахування в ЄСВ 2% (11,96 тис. грн.), інші витрати 5% (29,9 тис. грн.), амортизація 3% (17,94 тис. грн.).

Витрати на поліпшення, здійснене господарським способом по групах основних засобів у ПП «Форвард-Орто» за 2015 рік відображено у табл. 3.5.

Таблиця 3.6

Структура витрат на поліпшення по групах основних засобів, здійснених господарським способом у ПП «Форвард-Орто» за 2015 рік

грн.

Групи основних засобів	Вид витрат										Всього витрат
	Виробничі матеріали		Заробітна плата		Відрахування із з/п		Інші витрати		Амортизація		
	всього	%	всього	%	всього	%	всього	%	Всього	%	
I. Будинки, споруди та передавальні пристрої	410000	86,7%	48000	72,9%	10560	88,3%	12000	40,1%	11940	66,6%	492500
II. Машини та обладнання	40520	8,6%	17800	27,1%	1400	11,7%	7000	23,4%	5000	27,9%	71720
III. Інші основні засоби	22000	4,66%	-	-	-	-	10900	36,5%	1000	5,5%	33900
Разом	472520	100%	65800	100%	11960	100%	29900	100%	17940	100%	598120

З таблиці 3.6 видно, що у ПП «Форвард-Орто» найбільше сировини і матеріалів було витрачено на поліпшення будинків, споруд та передавальних пристроїв – 86,7%, також нарахована заробітна плата робітникам, які здійснювали поліпшення є найбільшою по групі 1 і становить 72,9% (48000 грн.), відрахування із з/п – 88,3%, частка інших витрат по даній групі – 40,1% (12000 грн.), амортизація – 66,6% (11940 грн.). Аналіз витрат на ремонт машин та обладнання свідчить про те, що на суму 40520 грн. було витрачено виробничих запасів, основну частину з яких становлять запчастини.

Витрати по групах основних засобів відображено на рис. 3.4.

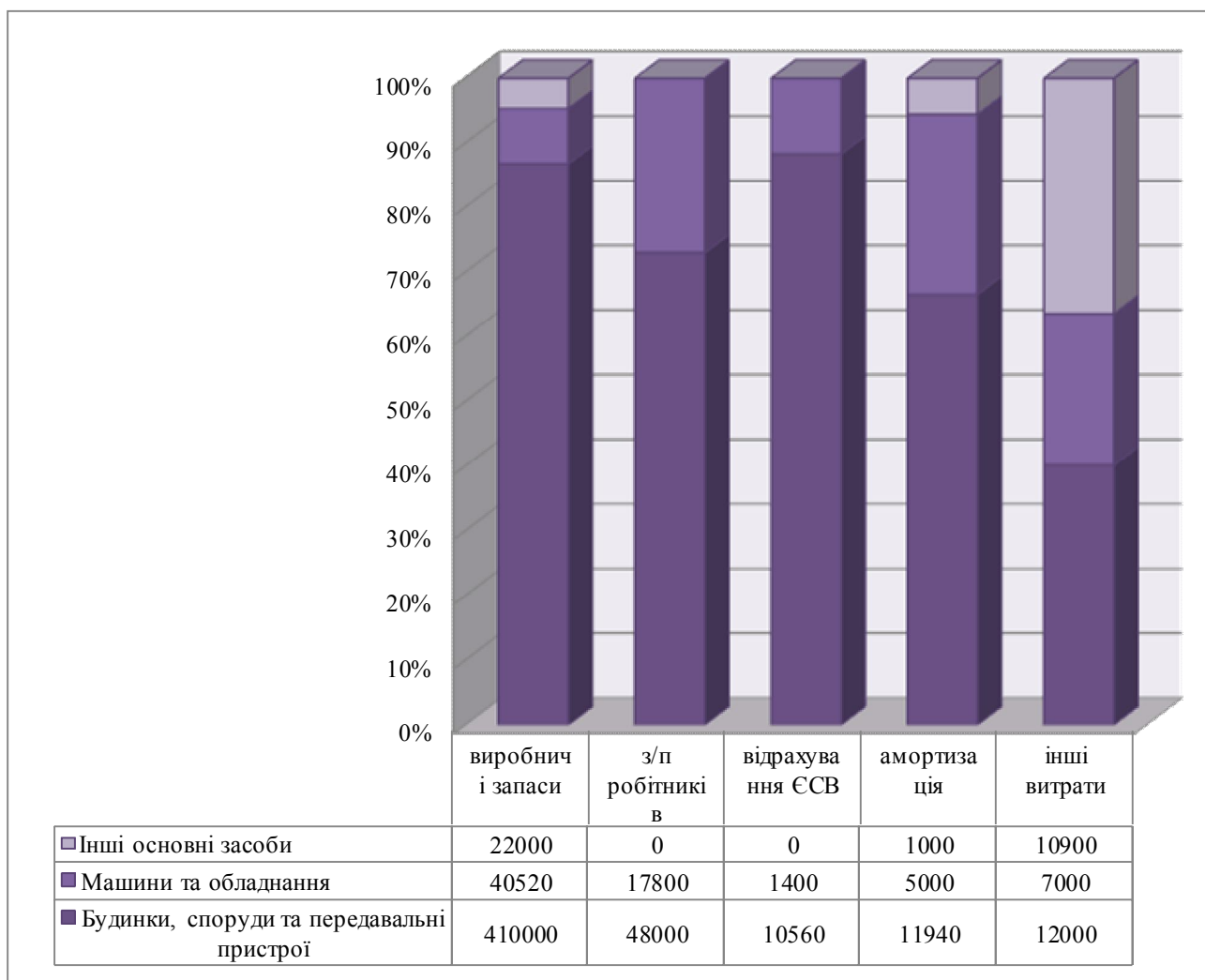


Рис. 3.4. Структура витрат на поліпшення основних засобів, здійснених господарським способом у ПП «Форвард-Орто» за 2015 рік

На ПП «Форвард-Орто» також були здійснені витрати на поліпшення необоротних активів, які були віднесені на витрати підприємства. Джерелом інформації є Податкова декларація з податку на прибуток підприємства та дані аналітичних регістрів ПП «Форвард-Орто» за 2015 рік. Дані витрати були віднесені до виробничих, адміністративних та витрат на збут (табл.3.7)

Таблиця 3.7

Витрати на поліпшення необоротних активів віднесені на витрати

ПП «Форвард-Орто» за 2015 рік

грн.

Витрати на поточний ремонт	Витрати Виробництва	Адміністративні витрати	Витрати на збут
	2015р.	2015р.	2015р.
Поточний ремонт виробничого обладнання	38000	-	-
Виробничі приміщення (побілка стін)	20000	-	-
Інші поточні витрати, віднесені на витрати виробництва	17000	-	-
Офісне приміщення (фарбування фасаду)	-	14700	-
Інші поточні витрати, віднесені на адміністративні витрати	-	10000	-
Гаражне приміщення (фарбування фасаду)	-		20000
Вантажні автомобілі (заміна деталей)	-		70000
Інші поточні витрати, віднесені на збутові витрати			10530
Всього поточних витрат	75000	24700	100530
Загальна сума поточних витрат на поліпшення необоротних активів на ПП «Форвард-Орто» за 2015 рік	200230 грн.		

З таблиці 3.7 видно, що поточні витрати за 2015 рік, віднесені на витрати виробництва становлять 75000 грн., проте найбільші поточні витрати були пов'язані із збутовою діяльністю підприємства і за 2015 рік становлять 100530 грн., поточні витрати віднесені до адміністративних становлять 24700 грн.

Витрати на поліпшення необоротних активів віднесені на витрати підприємства за 2015 рік відобразимо на рис. 3.5.

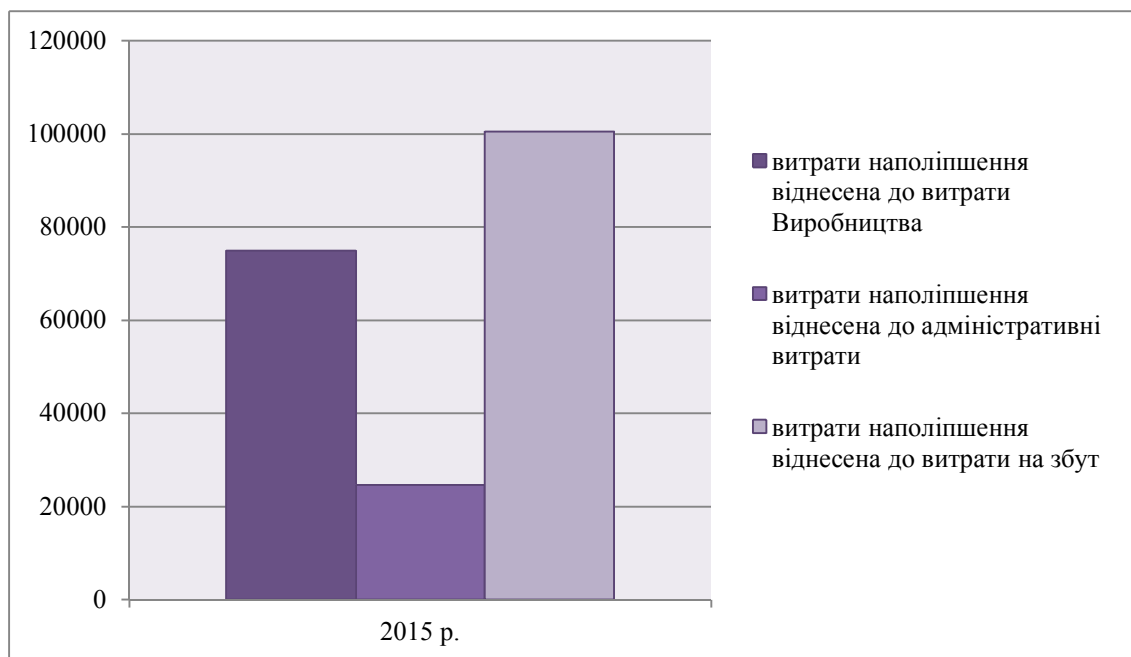


Рис. 3.5. Структура витрат на поліпшення основних засобів, віднесених на витрати у ПП «Форвард-Орто» за 2015 рік

Отже, проведений аналіз витрат на поліпшення необоротних активів у ПП«Форвард-Орто» свідчить про те, що підприємство за 2015 рік здійснювало як капіталізацію витрат на поліпшення, так і поточні витрати на поліпшення. Витрати на капітальний ремонт за 2015р. становили 674530 грн., з них витрати здійснені підрядними організаціями становили 76400 грн., а витрати здійсненні господарським способом – 598130 грн.

3.3 Оцінка ефективності поліпшення та модернізації необоротних активів

В умовах дефіциту інвестиційних ресурсів перед підприємствами постає першочергове завдання – підвищення ефективності використання необоротних активів, особливо важливих їх складових – основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. У зв'язку з необхідністю отримання власниками, кредиторами й інвесторами оперативної

та достовірної інформації щодо придбання, руху, оновлення та ефективності використання необоротних активів все більше зростає роль аналізу стану та ефективності використання необоротних активів. Від того, наскільки ефективно використовуються наявні необоротні активи, від їх досконалості залежать і загальні результати роботи підприємства.

Як уже зазначалося вище, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи є тими складовими необоротних активів, які підлягають поліпшенню. Саме питання аналізу ефективності поліпшення необоротних активів є нині недостатньо розробленим та потребують розгляду.

Однією з найбільш важливих задач розвитку ПП «Форвард-Орто» є підвищення ефективності використання необоротних активів. У свою чергу, – окреслити шляхи підвищення ефективності використання необоротних активів можливо за рахунок здійснення оцінки та аналізу системи показників, зокрема:

- показників забезпечення підприємства основними засобами як основної складової необоротних активів;
- показників стану необоротних активів;
- показників ефективності використання необоротних активів.

У зв'язку з тим, що на у ПП «Фоорвард-Орто» за звітний період здійснювалося поліпшення тільки основних засобів, то здійснимо аналіз вищенаведених показників на основі даних про основні засоби.

Рівень забезпечення підприємства основними засобами характеризується:

а) показником фондомісткості виробництва, який показує, яку суму фінансових ресурсів розмістило підприємство в основних засобах, щоб забезпечити обсяги господарської діяльності на суму в 1 гривню. Його можна обчислити за формулою:

$$\text{Фондомісткість (Фм)} = \frac{\text{Середня вартість основних засобів}}{\text{Чистий дохід}} = \frac{\text{Ф.1(ряд.1011(гр.3) + ряд.1011(гр.4))/2}}{\text{Ф.2 р.2000}} \quad (3.1)$$

Фондомісткість 2014р.= ((667,5+241,4)/2)/19659,1= 0,023

Фондомісткість 2015р.= ((241,4+2551,6)/2)/54752 = 0,026

Отже, ПП «Форвард-Орто» в 2015 році розмістило 0,026 грн. в основних засобах для забезпечення обсягів господарської діяльності на суму в 1 грн. Зазначимо, що Ю. С. Цал-Цалко вважає, що зменшення цього показника при одночасному збільшенні розміщення фінансових ресурсів в основних засобах і обсягів господарювання слід вважати як поліпшення фінансового стану [104, с. 216].

Додамо, що перевагою показника фондомісткості (у порівнянні з показником фондovіддачі основних засобів) є те, що його чисельник може бути розкладений на складові частини за окремими цехами та групами устаткування. Це дає змогу встановити вплив використання техніки на кожній виробничій ділянці на узагальнюючий показник використання засобів.

б) показником фондоозброєності праці, – це показник ефективності використання основних виробничих засобів працівниками підприємства, який розраховується як співвідношення вартості активної частки основних виробничих засобів (Вовз) і чисельності промислово-виробничого персоналу в максимально завантажену робочу зміну підприємства (Чпвп), тобто за формулою:

$$\text{Фондоозброєність праці (Фo)} = \frac{\text{Вартість основних виробничих засобів}}{\text{Чисельність промислово-виробничого персоналу}} = \frac{\text{Вовз}}{\text{Чпвп}} \quad (3.2)$$

Фондоозброєність праці 2014р. = (100600)/21=4790грн./люд.

Фондоозброєність праці 2015р. = (2004520)/45=44544грн./люд.

Як бачимо, фондоозброєність праці у 2014 р. значно збільшилась у порівнянні з 2014 р., це, на нашу думку, є позитивним явищем, оскільки вартість основних виробничих засобів значно збільшилась, відповідно й збільшилась чисельність промислово-виробничого персоналу з 21 працівника

до 45 працівників.

Загалом, фондоозброєність праці у ПП «Форвард-Орто» як у 2014 р., так і у 2015 р. є досить високою.

в) коефіцієнтом реальної вартості основних виробничих засобів у вартості майна підприємства. Даний коефіцієнт визначає, яку долю в вартості майна складають основні засоби виробництва. Коефіцієнт розраховується як відношення сумарної величини основних засобів (по залишковій вартості) до вартості майна підприємства за підсумком балансу (валюти балансу). Додамо, що цей коефіцієнт визначає рівень виробничого потенціалу підприємства, забезпеченість виробничого процесу засобами виробництва. Він є дуже важливим, якщо дане підприємство бажає встановити договірні відносини з новими партнерами – постачальниками або покупцями. Коефіцієнт реальної вартості майна у таких постачальників або покупців допоможе підприємству скласти уяву про їх виробничий потенціал та доцільність укладання договорів з ними. Нормальним вважається обмеження, коли реальна вартість майна складає більш 0,5 від загальної вартості активів. Коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у вартості майна підприємства ($K_{РВОЗ}$) визначається за формулою:

$$K_{РВОЗ} = \frac{\text{Сумарна величина основних засобів (по залишковій вартості)}}{\text{Вартості майна підприємства за підсумком балансу}} = \frac{\text{Ф. 1 ряд.1010}}{\text{Ф. 1 ряд.1900}} \quad (3.3)$$

$$K_{РВОЗ} 2014р.=152600/9720200=0,02$$

$$K_{РВОЗ} 2015р.=2274400/40602000=0,06$$

Дані аналізу свідчать про те, що на ПП «Форвард-Орто» даний показник зріс на кінець 2015 р. у порівнянні з 2014 р. на 0,04, що є позитивною тенденцією. Окрім того, на кінець 2015 року коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів становив 0,06, що є більше у порівнянні з 2014 роком на 0, 04. Слід відмітити, що постачальникам та покупцям доцільно співпрацювати з даним підприємством та укладати господарські договори.

г) індексом постійного активу ($I_{ПА}$), який характеризує частку необоротних активів (в тому числі основних засобів) у власних джерелах та визначається за формулою:

$$I_{ПА} = \frac{\text{Необоротні активи}}{\text{Власний капітал}} = \frac{\text{Ф. 1 ряд.1095}}{\text{Ф. 1 ряд.1495}} \quad (3.4)$$

$$I_{ПА} 2014р. = 152600/8458700 = 0,02$$

$$I_{ПА} 2015р. = 2274400/13565700 = 0,17$$

Показник індексу постійного активу у ПП «Форвард-Орто» у 2014 р. становив 0,02, а у 2015 р. 0,17. Ми спостерігаємо тенденцію до збільшення даного показника, проте його значення є досить високим у 2014-2015 рр., і свідчить про те, що частка необоротних активів у власних джерелах є досить високою. Отже, можна стверджувати, що у ПП «Форвард-Орто» необоротні активи, в значній мірі, є власними, а не орендованими.

Для оцінки стану основних засобів підприємства використовують такі показники:

а) коефіцієнт зносу основних засобів ($Kз$), який характеризує інтенсивність накопичення коштів для оновлення основного капіталу. Рекомендоване значення $<0,5$.

$$Kз = \frac{\text{Знос основних засобів}}{\text{Первісна вартість основних засобів}} = \frac{\text{Ф. 1 ряд.1012}}{\text{Ф. 1 ряд.1011}} \quad (3.5)$$

$$Kз 2014р. = 88800/241400 = 0,37$$

$$Kз 2015р. = 277200/ 2551600 = 0,11$$

Оскільки, рекомендоване значення коефіцієнта зносу $< 0,5$, тому необхідно відмітити, що даний коефіцієнт у 2014 р. та у 2015 р. становив відповідно 0,37 та 0,11, тобто не перевищував рекомендоване значення. Отже, знос основних засобів у ПП «Форвард-Орто» є незначним, адже у 2014 р.

основні засоби були зношені на 37%, а в 2015 р. на 11%. Зазначимо, що зменшення зносу у 2015 р. пояснюється збільшенням первісної вартості основних засобів.

б) коефіцієнт придатності основних засобів ($K_{\text{ПР}}$) показує, яка частина основних засобів придатна для експлуатації в процесі господарської діяльності, визначається за формулою:

$$K_{\text{ПР}} = \frac{\text{Первісна вартість основних засобів}}{\text{Знос основних засобів}} = \frac{\text{Ф. 1 ряд.1011}}{\text{Ф. 1 ряд.1012}} \quad (3.6)$$

$$K_{\text{ПР}} \text{ 2014р.} = 241400/88800 = 2,72$$

$$K_{\text{ПР}} \text{ 2015р.} = 2551600/277200 = 9,2$$

Як бачимо, на ПП «Форвард-Орто» коефіцієнт придатності основних засобів зріс на кінець 2015 р. до 9,2 з 2,72 на кінець 2014 р. Це відбулося в основному за рахунок придбання нових основних засобів та поліпшення наявних. Таке збільшення є позитивною тенденцією, оскільки за даними аналізу можна стверджувати, що частка основних засобів придатних для експлуатації збільшилася.

Слід зауважити, що при прийнятті управлінських рішень щодо оновлення і ліквідації основних засобів, потрібно враховувати, що сума нарахованого зносу, а отже частка придатності не завжди достатньо точно відбивають рівень фактичного фізичного зносу. Тому треба визнати, що оскільки знос основних засобів визначається за розрахунковими нормами амортизації, то і оцінка їх стану є дещо умовною. Більш висока величина придатності основних засобів забезпечує більшу ймовірність стійкого фінансового стану підприємства.

в) коефіцієнт оновлення основних засобів ($K_{\text{ОН}}$) характеризує інтенсивність уведення в дію нових основних засобів та поліпшення наявних. Він показує частку введених за певний період основних засобів у загальній вартості основних засобів на кінець звітного періоду (рекомендоване значення $>0,1$) та визначається за формулою:

$$K_{\text{ОН}} = \frac{\text{Вартість основних засобів, що надійшли за період}}{\text{Вартість основних засобів на кінець періоду}} = \frac{\text{Ф. 5 р.1100...1130гр.5}}{\text{Ф. 1 ряд.1011(гр.4)}} \quad (3.7)$$

$$K_{\text{ОН}} 2014\text{р.} = 27500 / 241400 = 0,11$$

$$K_{\text{ОН}} 2015\text{р.} = 415000 / 2551600 = 0,16$$

Дані аналізу свідчать про те, що коефіцієнт оновлення основних засобів на кінець 2014 р. та 2015 р. є вищим за рекомендоване значення і становить відповідно 0,11 та 0,16, тобто має тенденцію до зростання. Оскільки таке зростання відбулося в основному за рахунок придбання основних засобів, то підтверджується як інтенсивність введення в дію нових основних засобів, так і збільшення основних засобів за рахунок їх купівлі на ПП «Форвард-Орто».

г) коефіцієнт вибуття основних засобів ($K_{\text{ВИБ}}$) показує інтенсивність вибуття основних засобів, тобто рівень вибуття тих основних засобів, які або морально застарілі, або зношені і непридатні для подальшого використання, (рекомендоване значення $>0,1$) та визначається за формулою:

$$K_{\text{ВИБ}} = \frac{\text{Вартість основних засобів, що вибули за період}}{\text{Вартість основних засобів на початок періоду}} = \frac{\text{Ф. 5 р.1110...1130гр.8}}{\text{Ф. 1 ряд.1011 (гр.3)}} \quad (3.8)$$

$$K_{\text{ВИБ}} 2014\text{р.} - \text{основні засоби, що вибули відсутні}$$

$$K_{\text{ВИБ}} 2015\text{р.} = 37 / 2551600 = 0,001$$

Аналіз коефіцієнта вибуття основних засобів на кінець 2015 р. становить 0,001, тобто є значно меншим за нормативне значення. На нашу думку, рекомендоване значення показника є до кінця необґрунтованим. Оскільки ПП «Форвард-Орто» є новоствореним підприємством, тому вартість основних засобів, що вибули за період є незначною.

Позитивною в діяльності підприємства є ситуація, коли вартість основних засобів, що надходять на підприємство перевищує вартість вибулих основних

засобів. Для визначення стану цієї ситуації розраховують рівень приросту основних засобів.

д) коефіцієнт приросту основних засобів показує рівень збільшення основних засобів у звітному періоді проти минулого.

$$K_{\text{приросту}} = \frac{\text{Вартість введених ОЗ}-\text{Вартість вибулих ОЗ}}{\text{Балансова вартість основних засобів}} \quad (3.9)$$

$$K_{\text{приросту}} 2014\text{р.} = 234/1407=0,17$$

$$K_{\text{приросту}} 2015\text{р.} = (382-2)/1772=0,21$$

Аналіз коефіцієнта приросту основних засобів на ПП «Форвард-Орто» свідчить про те, що приріст основних засобів за 2014 р. зріс на 0,04, що в загальному є позитивним.

е) визначення частки активної частини основних засобів – це відношення вартості активної частини основних засобів (машини, обладнання, транспортні засоби тощо) до вартості усіх основних засобів:

$$Ч_{\text{АкЧОЗ}} = \frac{\text{Вартість активної частини основних засобів}}{\text{Вартість основних засобів}} = \frac{\text{Ф. 5 р.1100...1125гр.Забо гр.14}}{\text{Ф. 1 ряд.1011(гр.4)}} \quad (3.10)$$

$$Ч_{\text{АкЧОЗ}} 2014\text{р.} = 241400 / 241400 = 1,0$$

$$Ч_{\text{АкЧОЗ}} 2015\text{р.} = 2551600 / 2551600 = 1,0$$

Дані аналізу свідчать, що у ПП «Форвард-рто» частка активної частини основних засобів становить як у 2014 р., так у 2015 р. 1,0. Як зазначалося вище, підприємство є новоствореним, тому усі основні засоби є діючими.

Вважаємо, що позитивною є ситуація, якщо значення частки активної частини перевищує 0,6.

Оцінку ефективності використання основних засобів здійснюють за такими основними показниками:

а) фондівдача основних засобів, – дає відповідь на запитання, скільки

доходу приносить підприємству одна гривня, інвестована в основні засоби.
Тобто:

$$\text{Фондовіддача основних засобів} = \frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Середні постійні активи}} = \frac{\text{Ф.2 ряд.1020}}{\text{Ф.1 (ряд.1011(гр.3) + ряд.1011(гр.4))/2}} \quad (3.11)$$

Фоз 2014р. –19659,1/((677,5+241,4)/2)=42,78

Фоз 2015р. = 54752,0/((241,4+2551,6)/2) = 39,20 грн.

З аналізу видно, що у 2014 р. у ПП «Форвард-Орто» 1 гривня інвестована в основні засоби принесла дохід у розмірі 42,78 грн., а у 2015 р. у ПП «Форвард-Орто» 1 гривня інвестована в основні засоби принесла дохід у розмірі 39,2 грн. Вважаємо, що хоча відбулося зменшення, проте це є досить позитивно тенденцією.

Додамо, що на рівень фондовіддачі у вартісному вираженні впливають такі чинники:

- рівень цін на продукцію;
- структура ціни та її зміни внаслідок асортиментних змін;
- оцінка основних виробничих засобів;
- структура засобів;
- технічний їх рівень і стан;
- ступінь використання.

Також для визначення впливу змін у структурі та асортименті продукції на динаміку фондовіддачі зіставляють динаміку обсягів виробництва та динаміку показників фондовіддачі, розрахованих на основі чистої продукції.

Вплив структури основних виробничих засобів на фондовіддачу обумовлений тим, що різні категорії основних виробничих засобів неоднаково активно беруть участь у виробничому процесі. Зіставлення темпів зростання фондовіддачі на 1 гривню вартості основних засобів, у тому числі машин та устаткування, дасть змогу виявити вплив змін у структурі основних засобів на ефективність їх використання.

Для оцінки здійснених поліпшень необоротних активів підприємства пропонуємо використовувати такий показник – коефіцієнт поліпшення необоротних активів ($K_{\text{поліп.необ.акт.}}$), який характеризує частку поліпшення необоротних активів у загальній структурі необоротних активів, що підлягають поліпшенню.

$$K_{\text{поліп.необ.акт.}} = \frac{\text{Вартість поліпшення необоротних активів}}{\text{Балансова вартість необоротних активів, що підлягають поліпшенню}} = \frac{\text{Вартість поліпшення необоротних активів}}{\text{Ф.1 (ряд.1000+ряд.1010)}} \quad (3.12)$$

$$K_{\text{поліп.необ.акт.}} 2015 \text{р.} = 674530 / 2274400 = 0,3$$

Коефіцієнт поліпшення необоротних активів у ПП «Форвард-Орто» у 2015 р. становив 0,3. Зростання даного коефіцієнта свідчить про те, що підприємство вкладає значні кошти у поліпшення необоротних активів, що свідчить про намір підприємства розширювати й надалі свої виробничі потужності.

Отже, аналізуючи політику управління необоротними активами та їх поліпшенням у ПП «Форвард-Орто» та загалом по підприємствах, можна виділити такі позитивні особливості:

- вони практично не піддаються дії інфляції, тобто краще захищені від неї;
- необоротним активам менш притаманний фінансовий ризик втрат у процесі господарської діяльності підприємства;
- ці активи спроможні генерувати стабільний прибуток при несприятливій ринковій кон'юктурі – при нецільовому їх використанні вони можуть бути передані в оренду іншим господарюючим суб'єктам;
- вони сприяють зниженню втрат товарів та інших матеріальних оборотних активів у процесі їх зберігання.

Разом з тим необоротні активи в процесі їх господарського використання мають і деякі недоліки:

- вони піддаються моральному зносу (особливо активна частина основних засобів), у зв'язку з чим, навіть якщо вони виведені з експлуатації тимчасово, вони втрачають свою вартість;
- ці активи важко піддаються фінансовому управлінню через те, що вони слабо змінювані в структурі в короткому періоді часу;
- у більшості випадків необоротні активи відносять до групи неліквідних активів (у короткому періоді часу) і тому вони не можуть слугувати засобом забезпечення потоку платежів при зниженні рівня платоспроможності підприємства та загрози його банкрутства.

Отже, даючи оцінку здійсненому аналізу показників забезпечення підприємства необоротними активами, показників стану основних засобів та показників ефективності використання основних засобів у ПП «Форвард-Орто» за 2014 р. та за 2015 р. можна стверджувати, що забезпеченість, стан та ефективність використання необоротних активів на підприємстві є досить високою. Аналізуючи структуру необоротних активів у ПП «Форвард-Орто», то слід відмітити, що у досліджуваному підприємстві проводилися як у 2014 р., так і в 2015 р. лише поліпшення основних засобів, а інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів не проводилися.

На нашу думку, головною ознакою підвищення рівня ефективного використання як діючих, так і поліпшених основних засобів виробничого призначення того чи того підприємства є зростання обсягу виробництва продукції. Кількість же виробленої продукції за наявного розміру виробничого апарату залежить, з одного боку, від фонду часу продуктивної роботи машин та устаткування протягом доби, місяця або року, тобто від їхнього екстенсивного завантаження, а з іншого – від ступеня використання знарядь праці за одиницю часу (інтенсивного навантаження). Отже, усю сукупність технічних, організаційних та економічних заходів щодо ліпшого використання основних засобів підприємства можна за умови збільшення екстенсивного завантаження та підвищення інтенсивного навантаження. Саме ці чинники і визначатимуть ефективність проведеного поліпшення виробничих основних засобів, а

ефективність поліпшення необоротних активів адміністративного, збутового призначення, на нашу думку, видно за скороченням витрат на їх експлуатацію та утримання.

Висновки до розділу 3

Дослідивши теоретичні та практичні засади аналізу витрат на поліпшення можна зробити такі висновки:

1. Встановлено, що метою проведення аналізу витрат на поліпшення необоротних активів є отримання виваженої та обґрунтованої оцінки витрат, понесених на поліпшення необоротних активів для визначення умов прийняття оптимальних фінансових та управлінських рішень щодо уже здійснених витрат та економічної доцільності здійснення їх у майбутньому.

2. Досліджено, що у нормативно-правових документах та навчально-методичній літературі немає розробленої методики щодо проведення аналізу витрат на поліпшення необоротних активів, тому пропонуємо аналіз таких витрат здійснювати наступним чином:

- провести аналіз структури витрат на поліпшення необоротних активів по групах необоротних активів;
- визначити частку витрат здійснених сторонніми організаціями та підприємством самостійно (господарським способом);
- здійснити аналіз витрат за видами витрат, які мали місце при поліпшенні необоротних активів (віднесені на збільшення балансової вартості необоротних активів);
- визначити питому вагу кожного виду витрат до загальної вартості витрат та порівняти отримані дані з попередніми звітними періодами;
- здійснити аналіз витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства (віднесені на витрати періоду: виробничі, адміністративні, збутові);

- дати оцінку аналізу витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства, проаналізувати отриманий результат зі сторони підвищення ефективності функціонування підприємства за рахунок здійснених витрат на поліпшення.

3. Аналіз структури необоротних активів ПП «Форвард-Орто» показав, що підприємство володіє лише основними засобами. В 2015 році ПП «Форвард-Орто» розмістило 0,026 грн. в основних засобах для забезпечення обсягів господарської діяльності на суму в 1 грн. Фондоозброєність праці у ПП «Форвард-Орто» у 2014 р. значно збільшилась у порівнянні з 2014 р., це, на нашу думку, є позитивним явищем, оскільки вартість основних виробничих засобів значно збільшилась, відповідно й збільшилась чисельність промислово-виробничого персоналу з 21 працівника до 45 працівників. Рекомендоване значення коефіцієнта зносу $< 0,5$, тому необхідно відмітити, що даний коефіцієнт у 2014 р. та у 2015 р. становив відповідно 0,37 та 0,11, тобто не перевищував рекомендоване значення. Отже, знос основних засобів у ПП «Форвард-Орто» є незначним, адже у 2014 р. основні засоби були зношені на 37%, а в 2015 р. на 11%. Зазначимо, що зменшення зносу у 2015 р. пояснюється збільшенням первісної вартості основних засобів. Коефіцієнт придатності основних засобів зріс на кінець 2015 р. до 9,2 з 2,72 на кінець 2014 р. Це відбулося в основному за рахунок придбання нових основних засобів та поліпшення наявних. З аналізу видно, що у 2014 р. у ПП «Форвард-Орто» 1 гривня інвестована в основні засоби принесла дохід у розмірі 42,78 грн., а у 2015 р. у ПП «Форвард-Орто» 1 гривня інвестована в основні засоби принесла дохід у розмірі 39,2 грн.

ВИСНОВКИ

Необоротні активи є одними з найважливіших об'єктів економічних наук, зокрема бухгалтерського обліку. В сучасних умовах господарювання вони відіграють визначальну роль, оскільки становлять вагому частину майна будь-якого суб'єкта господарювання. На даний час щодо необоротних активів існує низка невирішених проблемних питань, основним з яких є облік витрат на їх поліпшення.

Проаналізувавши останні дослідження методики та організації обліку витрат на поліпшення, ми визначили основні проблеми та пропонуємо такі шляхи їх вирішення:

1. Здійснено узагальнення та удосконалення класифікації необоротних активів. В даній класифікації нами запропоновано виділити ще одну класифікаційну ознаку – за можливістю поліпшення необоротних активів, згідно якої необоротні активи поділяються на ті, що підлягають поліпшенню і ті, що не підлягають поліпшенню. До необоротних активів які підлягають поліпшенню пропонуємо віднести: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, а до необоротних активів, які не підлягають поліпшенню: довготермінові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи, довготермінову дебіторську заборгованість, гудвіл та інші.

2. Можна стверджувати, що особливістю визнання здійснених заходів поліпшення полягає у їх впливі на майбутні економічні вигоди. Зважаючи на це, є сенс запропонувати розглядати поліпшення необоротних активів як комплекс заходів, які спрямовані на збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання таких об'єктів, та заходів, що спрямовані на підтримання об'єктів необоротних активів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід від їх використання в майбутньому.

3. На нашу думку, до поліпшення необоротних активів, що приводять до зростання майбутніх економічних вигід, доцільно віднести: 1) реконструкцію;

2) модернізацію; 3) модифікацію; 4) добудову (надбудову); 5) дообладнання; 6) технічне переозброєння; 7) капітальний ремонт; 8) поточний ремонт.

4. Якщо передбачена нормативно-інструктивними документами бухгалтерського обліку орієнтація на збільшення майбутніх економічних вигід при оцінці вартості поліпшених основних засобів не викликає заперечень, то підлягає сумніву правомірність віднесення згідно ПКУ всіх витрат з ремонту, у тому числі капітального, на витрати звітного періоду без урахування характеру їхнього впливу на майбутні економічні вигоди. Тому є потреба внести доповнення в частині чіткого визначення критеріїв ідентифікації понесених витрат на поліпшення і ремонти для їх правильного обліку та віднесення до вартості об'єктів.

5. Поліпшення, як правило, проводяться не відразу, а через певний період експлуатації об'єкта, за який його первісна вартість зменшується на величину нарахованої амортизації, трансформуючись у балансову (залишкову) вартість. У випадку, коли витрати на поліпшення викликають підвищення вартості необоротних активів, більш прийнятним, на нашу думку, є коригування саме балансової залишкової, а не первісної вартості для забезпечення достовірності вартісних оцінок та визначення величин подальших амортизаційних відрахувань.

6. Основним первинним документом, де відображається поліпшення необоротних активів є типова форма ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів». Дана форма не містить зайвої, застарілої інформації, але, на нашу думку, у ній не вистачає таких даних: до якого класу основних засобів, згідно з Державним класифікатором основних засобів слід відносити об'єкт; термін експлуатації об'єкта основних засобів. Окрім того, ми пропонуємо змінити назву графа 6 «Сума» на «Вартість здійснених ремонтів».

7. Щодо форми ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)», то вважаємо, що вона не дозволяє відображати правильне нарахування амортизації основних засобів у зв'язку з прийняттям і

введенням в дію положень (стандартів) бухгалтерського обліку й зміною методів амортизації. Також залишається відкритим питання щодо амортизації після здійсненого поліпшення необоротних активів. Адже дана форма не враховує особливості нарахування амортизації по основних засобах з неостаточно встановленим терміном експлуатації, тобто необхідності застосування амортизаційної ставки в умовах невизначеності загального терміну використання, а також в ній не зазначається можливість перерахування амортизацій на вартість основних засобів збільшену на суму поліпшення.

8. Вважаємо, що поняття «поліпшення» не можна ототожнювати з поняттям «капіталізація», тому що останнє – це наслідок першого, але він настає не завжди, адже принцип обачності диктує таке обмеження: капіталізуються лише ті витрати, які будуть відшкодовані у формі амортизації, або у складі виручки від продажу активу. А от здійсненні витрати на поліпшення, яке призведе в подальшому до скорочення витрат на обслуговування об'єкта можуть бути віднесені до поточних. Таким чином, капіталізація повинна бути підтверджена результатами попереднього аналізу майбутніх надходжень грошових коштів від використання об'єкту після поліпшення.

9. Одним з проблемних питань щодо поліпшення малоцінних необоротних матеріальних активів, що є частиною інших необоротних активів є нарахування після здійсненого ремонту (модернізації) амортизації. Це пов'язано із тим, що для даного виду необоротних активів застосовуються специфічні методи амортизації 50% від первісної вартості під час введення в експлуатацію та 50% після їх списання з балансу, або 100% списання під час введення в експлуатацію. Таким чином, після збільшення вартості іншого необоротного матеріального активу не дотримується 50% або 100% межа. На нашу думку, це можна виправити, шляхом донарахування амортизації на суму поліпшення малоцінних необоротних матеріальних активів, залежно від обраного способу амортизації (50%/50% або 100%) в місяці поліпшення.

10. Пропонуємо кожному суму поліпшення ідентифікувати з об'єктом, для чого скласти відповідний кошторис на проведення ремонту того чи іншого об'єкта. У разі неможливості складання кошторисів (можливо, при відсутності відповідної служби на підприємстві) з метою ідентифікації проведених ремонтів пооб'єктно можливо чітко вказувати об'єкт ремонту в таких документах як: акт на списання матеріалів, вимогах на відпускання матеріалів зі складу та інших первинних документах, які можуть бути встановлені самим підприємством, котрі будуть складатися відповідальними за проведення ремонтів основних засобів особами та своєчасно подаватися до бухгалтерії для відбитку їх в бухгалтерському та податковому обліку.

11. У зв'язку з тим, що у нормативно-правових документах та навчально-методичній літературі немає розробленої методики щодо проведення аналізу витрат на поліпшення необоротних активів, пропонуємо аналіз таких витрат здійснювати наступним чином:

- провести аналіз структури витрат на поліпшення необоротних активів по групах необоротних активів;
- визначити частку витрат здійснених сторонніми організаціями та підприємством самостійно (господарським способом);
- здійснити аналіз витрат за видами витрат, які мали місце при поліпшенні необоротних активів (віднесені на збільшення балансової вартості необоротних активів);
- визначити питому вагу кожного виду витрат до загальної вартості витрат та порівняти отримані дані з попередніми звітними періодами;
- здійснити аналіз витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства (віднесені на витрати періоду: виробничі, адміністративні, збутові);
- дати оцінку аналізу витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства, проаналізувати отриманий результат зі сторони підвищення ефективності функціонування підприємства за рахунок здійснених витрат на поліпшення.

12. Проведений аналіз витрат на поліпшення необоротних активів у ПП «Форвард-Орто» свідчить про те, що у 2015 році витрати на поліпшення необоротних активів становили 674530 грн., з них підрядним способом – на суму 76,4 тис. грн., а господарським способом – 598,13 тис. грн. Якщо розглядати структуру витрат на поліпшення необоротних активів, зокрема основних засобів, необхідно відмітити, що у ПП «Форвард-Орто» найбільше сировини і матеріалів було витрачено на поліпшення будинків, споруд та передавальних пристроїв – 86,7%, також нарахована заробітна плата робітникам, які здійснювали поліпшення по даній групі становить 72,9% (48000 грн). Аналіз витрат на ремонт машин та обладнання свідчить про те, що на суму 40520 грн. було витрачено виробничих запасів, основну частину з яких становлять запчастини.

12. Для оцінки здійснених поліпшень необоротних активів підприємства пропонуємо використовувати коефіцієнт поліпшення необоротних активів (Кполіп.необ.акт.), який розраховуватиметься як відношення вартості поліпшень необоротних активів до балансової вартості необоротних активів, що підлягають поліпшенню. Даний коефіцієнт характеризуватиме частку поліпшення необоротних активів у загальній структурі необоротних активів, що підлягають поліпшенню і свідчитиме про ступінь оновлення необоротних активів за рахунок їх поліпшення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабіч В. В., Сагова С. В. Фінансовий облік (облік активів): Навчальний посібник - К.: КНЕУ, 2006. – 159-164с.
2. Белоусов А. Усовершенствование документального оформления операций с основными средствами в условиях применения П(С)БУ 7 “Основные средства” / А. Белоусов // Бухгалтерский учет и аудит. — 2006. — № 3. — С. 49–56.
3. Береза, А. М. Основи створення інформаційних систем [Текст] : навчальний посібник / А. М. Береза ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К. : КНЕУ, 2001. — 214 с. — ISBN 966-574-253-1.
4. Белова Н. та ін. Справжній бух облік. — Х.: Фактор, 2005. — 1072 с. С.1278.
5. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Т. М. Білуха - К.: Вид-во КДТЕУ, 2000. — 692с.
6. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: [учебный курс] / И. А. Бланк - К.: Ника Центр, 2006.-528 с.
7. Бойчик І.М. Економіка підприємства: Навч. посібник.- Вид. 2-ге, доповн. і переробл. - К.: Атіка, 2007. - 528 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку [підручник] / Ф. Ф.Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська. -4-те вид. допов. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2005. — 528с.
9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник - 2-е вид., перероб. і доп.] / Ф.Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга. . — Житомир: ПП „Рута”, 2002. - 480 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник - 6-е вид., перероб. і доп.] / Ф.Ф. Бутинець, Т. В. Барановська, Т.В. Давидюк. — Житомир: ПП „Рута”, 2005. - 202 с.
11. Бутинець, Ф. Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст] : підручник /Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, Т. В. Давидюк, Т. В.

- Шахрайчук ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с. – ISBN 974558-163-8.
12. Бухгалтерський облік [навчальний посібник] / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; За ред. проф; Ф.Ф. Бутинця.- Житомир: ЖІТІ, 2000. - 672 с.
 13. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. - 5-е вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2003. - 726 с.
 14. Велш Глен А., Шорт Даніел Г. Основи фінансового обліку [підручник] / А. Велш Глен, Г. Шорт Даніел. Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. - К.:Основи, 1997.- 943с.
 15. Верховглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: [навч.-практ. посібн.] / Н.І. Верховглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін. – К. : Центр навч. літ-ри, 2010.– 536 с
 16. Войтенко Т., Піроженко О., Маханько О. та ін. Усе про облік основних засобів (фондів). – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 440 с.
 17. Голов С. Ф. Фінансовий облік [підручник] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.
 18. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / С.Ф. Голов – Дніпропетровськ ТОВ «Баланс – Клуб», 2000. – 766 с
 19. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Н.М. Грабова; за ред. М.В. Кужельного. — 6-те вид. — К.: А.С.К., 2003. — 266 с.
 20. Грачева Р.Е. Энциклопедия бухгалтерского учета / Р. Е. Грачева. - К.: Галицкие контракты, 2004. - 832 с.
 21. Дієва Н. М., Дедіков О. І. Фінансовий аналіз [навчальний посібник] /Н. М. Дієва, О. І. Дедікова. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 328 с.
 22. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред) та ін. - К.: Видавничий центр „Академія”, 2000. - 864 с.
 23. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств та об'єднань [навч. пос.] / За ред. проф. С.І. Шкарабана. - К.: НМК ВО, 1992. – 236 с.

24. Задорожний З.В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій [Текст] / З.В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. - №7. – С. 18-22
25. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 17.07.1999р // Урядовий кур’єр. – 07.10 .1999. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // zakon.rada.gov.ua/cgi-in/laws/main.cgi?nreg= 521-89
26. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» - [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v_493800-00
27. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80>
28. Закон України «Про податок на додану вартість від 03.04.97 р. № 168/ 97–ВР зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/akt735/page1.htm>
29. Івахненко, С. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми [Текст] / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 56–62.
30. Ізмаїлова О.О. «Підходи до трактування поняття «поліпшення основних засобів» та класифікації видів поліпшення в обліку» - О.О. Ізмаїлова - [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vktu/2011_27/s72.pdf
31. Клименко Т.Ю. «Трансформація поняття «необоротні активи» у податковому законодавстві України» - Т.Ю.Клименко, В.А.Зуб – [Електронний ресурс] – Режим доступу: // <http://www.nbu.gov.ua>
32. Комаринський Я. Фінансово-інвестиційний аналіз. [навч. посібник] / Я. Комаринський, І. Яремчук. - К.: Українська енциклопедія ім. М.П.Бажана, Агентство „Книга пам’яті України”, 1996. – 298 с.
33. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О. Облік в будівництві. Підручник : Тернопіль: Економічна думка, 2005. – 608 с.

34. Круш П.В., Подвігіна В.І., Клименко О.В. Капітал та основні засоби підприємства: Навчальний посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2005. - 168 с.
35. Кужельний М.В., Калюга Є.В., Калюга В.О. Контроль фінансової діяльності та правильності її складання [навч-метод. посіб.] / М. В. Кужельний, Є. В. Калюга, В. О. Калюга / За загальною редакцією д-ра екон. наук, професора М.В. Кужельного. - К.: Ельга, Ніка-Центр, 2001. – 240 с.
36. Кундрат С.М. «Необоротні активи: сутність та їх класифікація» - С.М. Кундрат; Р.Л. Хом'як - [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/16_6/184_Kundrad_16_6.pdf
37. Кундеус О.М. Нарахування амортизації згідно нового податкового кодексу України / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2011. - № 7. - С. 120-127.
38. Леонтьєва В. Бухгалтерський облік ремонтів основних засобів / Валентина Леонтьєва // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2006. - № 3 (37). – С. 64–68.
39. Леонтьєва В.І. Проблеми обліку поліпшення об'єктів основних засобів та підтримання їх у робочому стані / В. І. Леонтьєва // Матеріали міжвузівської науково-практичної конференції «Науковий потенціал вищої школи». – Миколаїв, 2005. – С.184–189.
40. Ловінська Л. Г., Жилкіна Л. В., Голенко О. М. та ін. Бухгалтерський облік: Навчально-методичний посібник для самост. вивч. дисц. - К.: КНЕУ, 2002. - 370 с
41. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [навч. посіб.] / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько - Тернопіль: Економічна думка, 2004.- 236 с.

42. Мачулка О. Облік операцій з поліпшення основних засобів на підприємствах державного сектора економіки / Оксана Мачулка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 28–31.
43. Методичні рекомендації бухгалтерського обліку основних засобів № 561 - [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2009_11_10/an/91/MF03270.htm
44. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [підручник] / Перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова / - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000.- 1272с.
45. Мних Є. В. Економічний аналіз [підручник] / Є. В. Мних . - К: ЦУЛ, 2003. - 412с.
46. Мних Є.В. Аналіз і оцінка виробничої діяльності підприємства [навч. посіб.] / Є. В. Мних. – К, 1994. – 104 с.
47. Мних Є.В., Ференц І.Д. Економічний аналіз [навч. посіб.] / Є. В. Мних, І. Д. Ференц. - Львів: Армія України, 2000. – 144 с.
48. Модернізація програмного забезпечення - [Електронний ресурс] – Режим доступу: / http://oblik.in.ua/publ/bukhgalterskij_oblik/2-1-0-10
49. МСБО №16 «Основні засоби» від 1982р. зі змінами від 01.01.2009р. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.
50. Назарбаєва І. Операції з поліпшення необоротних активів / Ірина Назарбаєва, Анатолій Ліпатов // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2001. – № 30. – С. 90–93.
51. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1-амортизація» від 15.12.2003 р. №444. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ukraine.uapravo.net/data/base34/ukr34409.htm>
52. Нетреба І. О. Роль інформаційних систем управління в підвищенні конкурентоспроможності вітчизняних підприємств [Текст] / І. О. Нетреба // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 1. – С. 89–93.

53. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту)
54. Облік ремонту та модернізації основних засобів - [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://b-ko.com/book_218_glava_24_5.5._Облік_ремонту.htm
55. Організація бухгалтерського обліку [навч. посіб. - 2-ге вид., доп. і перероб] / Ф.Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова;.- Житомир: ЖІТІ, 2001.- 276 с.
56. Організація бухгалтерського обліку [підручник - 3-є вид., доп. і перероб.] / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 592 с.
57. Ошмарін Я.В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПК: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” /Дис. к.е.н. – К., 2008.
58. Павлюк І.М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів – І.М. Павлюк - Навчальний посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2004. - 159 с.
59. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет [учеб. пособ.] / В. Ф. Палий, В. В. Палий. В 2 ч. - М.: ФБК-Пресс, 1998. - Ч. 1. - 304с.
60. Пархоменко В. М. Концептуальні засади плану рахунків бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - №2. – С. 8-11.
61. Пархоменко В. М. Нормативно-правове забезпечення реформування бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Вісник ЖІТІ. – 2001. - №16. – С. 104-107.
62. Пархоменко В. М. Основа бухгалтерського обліку – закон / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік. - 2002. -№ 9. - С. 9-12.

63. Пархоменко В. М., Петрук О.М. Проблеми регламентації бухгалтерського обліку в період ринкового реформування економіки України / В. М. Пархоменко, О. М. Петрук // Вісник ЖІТІ. – 2001. - № 15. - С. 24.
64. Пархоменко В. Організація бухгалтерського обліку основних засобів і фінансових інвестицій / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2000. -№ 5. - С. 3-6.
65. Пархоменко В. Про реформування бухгалтерського обліку в Україні / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. - 1998. - № 10. - С. 4-7.
66. Пархоменко В. Стандартизація бухгалтерського обліку та звітності / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. - 1999. -№ 5. - С. 3-9.
67. Пархоменко В., Голов С. Організація бухгалтерського обліку за спрощеним Планом рахунків / В. Пархоменко, С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит.- 2001. - № 5. - С. 5-12.
68. Пархоменко В.М. Законодавче затвердження бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. - № 6. - С. 7-8.
69. Пархоменко В.М., Петрук О.М. Удосконалення системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Пархоменко, О. М. Петрук // Вісник ЖІТІ. - 2001. - № 17. - С. 130-145.
70. Петрович Й. М. Економіка підприємства. Підручник. / Петрович Й. М. – Видавництво «Магнолія плюс». Видавець В.М. Піча, Львів, 2004. – 680 с.
71. План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція про його застосування. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 // Бухгалтерський облік та аудит. – 2000. – №1. – с. 3-64.
72. Податковий Кодекс України - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
73. Подольська В. О., Яріш О. В. Фінансовий аналіз [навч. посіб.] / В. О. Подольська, О. В. Яріш – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с.
74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р.

- № 242 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: // <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx>
75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “ Звіт про фінансові результати / Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. № 87. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99
76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: // <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>
77. Положення про підрядні контракти у будівництві України - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.5273.0>
78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 р. № 205 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: // <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO18.aspx>
79. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві - Державний комітет статистики України, Наказ № 237/5 від 21.06.2002 - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ukraine.uapravo.net/data/base44/ukr44298.htm>
80. Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>
81. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995р. № 352 [Електронний ресурс] / офіційний сайт Інформаційно-аналітичного центру “ЛІГА”. — ТОВ “ЛІГА ЗАКОН”. — К.: 1995. — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN321.html.
82. Пухтаевич Аналіз національної економіки [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/62/4491.html>

83. Пушкар М. С. Фінансовий облік [підручник] / М. С. Пушкар. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
84. Савицька Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [науч. Пособ. - 4-е издание. перероб. и доп] / Г. В. Савицька - Минск: ООО „Новое издание”, 2000. – 688 с.
85. Саймон В.С. «Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад» - В.С. Саймон - [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/35.pdf
86. Свідерський Є. Організація обліку податку на прибуток за Податковим кодексом у перехідний період [Текст] / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - №5. – С. 15-21. Рукопис подано до редакції 28.03.11
87. Семенко Т. М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України / Т. М. Семенко: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [// www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011.../12_Semen.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011.../12_Semen.pdf)
88. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет: [учебное пособие.] – 9-е узд., и доп. – Донецк: ДонНУ, 2009. – 595 с.
89. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: истоков до наших дней: [учебн. Пособ. Для вузов.] – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
90. Сопко В. В. Бухгалтерський облік [навч. посіб.] - 3-є видання перероблене і доповнене.] / В. В. Сопко - К.: КНЕУ, 2000. – 500 с.
91. Сопко В. Методика аналізу балансу підприємства [навч. посіб.] / В. Сопко. - К.: МП „Лоран”. - 1994. – 24 с.
92. Сопко В.В. Бухгалтерський облік власності в підприємницькій діяльності / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. - 1997. - № 2.
93. Способи та стадії капітального будівництва - [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/13281022/pravo/sposobi_stadiyi_kapitalnogo_budivnitstva
94. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ [науч. пособ.] / Д. Стоун, К. Хитчинг – М.: Сирин, 1998. – 302с.

95. Терещенко, Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку [Текст] : навч. посіб. /Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187-245 с. – ISBN 966-574575-1
96. Ткач Н.О. Проблеми обліку ремонтів матеріальних необоротних активів [Текст]/ Н.О. Ткач – Р.: 2010.
97. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності [навч. посіб.] / Н. М. Ткаченко.- К.: А.С.К., 1997. - 512с.
98. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України [навч. посіб. - 5-те вид. доповн. й переробл.] / Н. М. Ткаченко. - К: А.С.К., 2000. – 784 с.
99. Удосконалення обліку ремонтів та модернізації основних засобів в умовах єдиної інформаційної системи управління - [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_DNI_2008/Economics/32781.doc.htm
100. Финансовый учет [учебн. пособ.] / Под ред.проф. В.Г. Гетьмана. - М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
101. Фінансовий облік: [підручник]/ Я.Д.Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я.Микитюк, та інш.. – К.: «Хай-Тек Пресс», 2011. – 544 с.
102. Фролова Т. О. Фінансовий аналіз [навч.-метод. посібн.] / Т. О. Фролова - К.: Вид-во Європ. Ун-ту, 2005. – 253 с.
103. Хомин П.Я. Відмінності фінансового і податкового обліку основних засобів як наслідок неузгодженості звітності [Текст] / П.Я. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. - №9. – С. 24-31
104. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз [підручник] / Ю.С. Цал-Цалко – Київ. «Центр учбової літератури», 2008 – 216с.
105. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік: [посібник] / Чабанова Н. В., Василенко Ю. А. – Київ. Видавничий центр «Академія», 2002. – 671 с.
106. Хендрексен Е.С. Теория бухгалтерского учета/Е.С.Хендерсен, М.Ф. Ван Бреда / пер. с англ. Под ред. проф. Соколова Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1997.

107. Шурпенкова Р. Організація економічного аналізу фінансового стану підприємства з використанням різноманітних прийомів, методів та моделей аналізу / Р. Шурпенкова, І. Демко: [Електронний ресурс] – Режим доступу: // [www.nbuu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vldau/APK/ .../11shrmoa.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vldau/APK/.../11shrmoa.pdf)