

Кундеус О. М. Облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2012. – №12. – С. 264-269.

УДК 657.47: 633:637

Кундеус О.М.,

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері

Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІК ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Постановка проблеми. На сьогодні всі сфери економічного життя України охоплені реформуванням. Дієвість та ефективність реформ, досягається лише за умови, що вони будуть здійсненні паралельно і у логічному взаємозв'язку у всіх економічних підсистемах, в першу чергу в інформаційному забезпеченні: для вибору альтернативних управлінських рішень з метою досягнення кращих фінансових результатів.

Матеріальні довгострокові активи, вартість яких відноситься на витрати протягом тривале терміну їх корисного використання є основними засобами підприємства. Підприємство самостійна визначає способи корисного використання окремих об'єктів та строки їх використання.

Поліпшення основних засобів відбувається в результаті: модернізації; модифікації; добудови; дообладнання; реконструкції. Витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів, являють собою за економічним змістом капітальні інвестиції і призводять до збільшення первісної вартості основних засобів.

Облік виробництва повинен забезпечити одержання достовірних даних про досягнутий його рівень, які необхідні для управління, контролю за додержанням норм виробничого споживання засобів і предметів праці та живої праці з метою обчислення собівартості продукції та оцінки діяльності підприємства.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. У розробку теорії і практики обліку витрат і калькуляції собівартості продукції значний внесок зробили І. О. Бєлий, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, В. Г. Лінник, В. Ф. Палій, В. В. Сопко, Л. К. Сук, В. О. Шевчук, В. П.

Ярмоленко та інші.

Проте в теорії залишаються дискусійні положення щодо складу витрат і порядку їх обліку, а практика не має однозначних рішень із питань обліку продукції і послуг. Для одержання своєчасної та вірогідної інформації про витрати на виробництво слід раціонально організувати систему обліку прямих і непрямих виробничих витрат. Вона повинна забезпечити швидке одержання точних і об'єктивних даних про витрати за окремими підрозділами (цехами, відділками), за видами продукції, економічними елементами й статтями собівартості.

Необхідно визначити склад витрат, що включаються до собівартості продукції, і послуг, згрупувати їх для здійснення планування та обліку, що дозволить забезпечити процес обліку витрат. Це дозволить приймати обґрунтовані, економічно виважені рішення щодо зниження витрат на виробництво, збільшення виходу продукції, підвищення ефективності діяльності,

Запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку не завжди відповідає новим вимогам виробництва. Залишаються нез'ясованими питання обліку витрат, обчислення собівартості продукції, має місце неузгодженість фінансового, управлінського та податкового обліку на рівні підприємства.

Постановка завдання. Метою статті є визначення предметної сутності витрат як об'єкта бухгалтерського обліку та теоретичне обґрунтування перспективних напрямків удосконалення обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вітчизняна економічна наука розкриває економічну сутність витрат виробництва, спираючись на вчення К. Маркса. Виходячи з відомого його положення про те, що "акт виробництва, у всіх своїх моментах, є актом споживання" [1, с. 716]. В. Сопко вказує на те, що "процес виробництва необхідно одночасно вивчати в двох аспектах... як процес створення нового продукту... як процес виробничого споживання. Кожен аспект

процесу виробництва виступає як самостійний об'єкт вивчення. В самостійності кожного проявляється їх протилежність і як результат, індивідуальність" [2, с. 75], і далі продовжує: "між цими аспектами є діалектичний взаємозв'язок і взаємообумовленість, яка одночасно характеризує їх як єдність. Ця єдність проявляється втому, що в обох аспектах одночасно вивчаються витрати як такі, але в одному випадку по відношенню до аспекту виробничого споживання, а в другому – до аспекту створення нового продукту" [2, с. 76].

В. Ф. Палій розглядає "процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в: натурально речовій формі і у вартісному виразі" [3, с. 76].

Розглядаючи процес виробництва в натурально речовій формі "на вході" в систему відображаємо ресурси – робочу силу і засоби виробництва, а "на виході" – вироблений продукт.

В процесі виробництва відбувається об'єднання засобів виробництва з робочою силою, що витрачає працю, і в результаті цього (виробництва) створюється продукт. В.Ф. Палій зазначає, що "на вході" можна вивчити детально і оперативно кожний окремий елемент засобів виробництва в момент їх виробничого споживання, кожну трудову операцію в момент її здійснення. "На виході" – готовий продукт – це синтетичний результат взаємодії живої праці із засобами виробництва. Дослідити його можна лише після закінчення виробництва, тобто з меншою деталізацією і не так оперативно [3, с. 78].

Розглядаючи процес виробництва у вартісному виразі, "на вході" відображаємо елементи витрат виробництва як виробниче споживання і "на виході" собівартість продукту як результат створення його в процесі виробництва.

Витрати виробництва становлять витрати виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності. Й. Шумпетер у роботі "Теорія економічного розвитку" пише, що ділова людина розглядає як витрати ту суму грошей, яку вона, вимушена сплачувати іншим господарюючим суб'єктам для того, щоб

одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати, на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей [4]. Ми доповнимо його міркування; додавши до витрат також грошову вартість власних затрат праці цієї людини, У такому випадку витрати за своєю сутністю є сумою послуг праці та природи.

Витрати у бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні.

Так, зазначені витрати у традиційному для нашої практики розумінні – це зменшення частини активів, які відображають виробничі ресурси (основні засоби, товарно-матеріальні цінності) і збільшення частини пасивів, які відображають заборгованість. Витрати взагалі розуміють не як безпосередньо процес виробничого використання, а як процес придбання виробничих, ресурсів, тобто збільшення матеріально-речової частини активів [5]. Якщо характеризувати витрати з бухгалтерської точки зору, вони включають тільки конкретні витрати ресурсів.

В економічному тлумаченні витрат є поняття, що характеризує використання різних речовин і сил природи у процесі господарювання. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття "собівартість".

Собівартість продукції була й залишається економічною категорією, яка характеризує результати діяльності підприємства. В умовах ринкової економіки України вона придбаває особливу, актуальність.

Собівартість, як форма руху ресурсів (елементів активу) фірми, виконує подвійну функцію. По-перше, вона характеризує суму й структуру зазначених витрат, по-друге, забезпечує повернення цих витрат в одержаній виручці від реалізації продукції. На цій основі існує багате визначень собівартості. Так, наприклад, А.М. Фабричнов формулює сутність собівартості продукції як "...виражену в грошовій формі величину всіх витрат Підприємства, відшкодування яких в даний момент необхідно йому для здійснення простого відтворення матеріальних благ" [6, с, 44].

Собівартість продукту – це синтетичний показник, який одержують "на виході" процесу виробництва, тобто як результат його. Можливість деталізації показника собівартості досить відносна, вона обмежена процедурою обчислення собівартості-методикою калькуляції. А.Ф. Фабричнов доводить, що в економічному вченні К. Маркса поняття «витрати виробництва» використовуються на різних ступенях абстракції в чотирьох різних взаємозв'язаних значеннях, кожне з яких послідовно витікає одне з одного, а саме:

- "дійсні витрати виробництва як вся кількість затраченої праці (уречевленої і живої), що співпадає з вартістю $(c+v+p)$;
- капіталістичні витрати виробництва як витрати капіталу $(c+v)$ на протипагу праці;
- витрати виробництва в значенні ціни виробництва, рівні капіталістичним витратам виробництва плюс середній прибуток;
- витрати виробництва функціонуючого капіталіста $(c+v+m$ частина), що йменується собівартістю* [6, с.44].

Під час розкриття економічної сутності витрат виробництва, необхідно прийняти за основу змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер: 1) процес виробничого споживання ресурсів; 2) процес створення нового продукту. Вартісна характеристика процесу виробництва формується із витрат виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, в результаті створення нового продукту трансформуються у собівартість, тому щоб достовірно визначити собівартість виробленого продукту, необхідно врахувати витрати на його виробництво [7]. Такий підхід до розуміння витрат виробництва в економічному тлумаченні має бути базовим для визначення цього поняття в бухгалтерській термінології.

Мус Г. та Р. Ханшман визначають поняття витрат виробництва "як споживання вартості в звітному періоді, безпосередньо пов'язане з процесом виробництва" [8, с. 121]. Ми вважаємо, що в обліку для витрат виробництва, що формують виробничу собівартість, необхідно встановлювати межі не звітного

періоду, як зазначають Г. Мус та Р. Ханшман, а межі безпосереднього виробничого процесу, що визначається технологією виробництва тієї чи іншої продукції. Отже, витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто визначити як вартісний вираз спожитих ресурсів на її виробництво.

Для нашої економіки традиційним є законодавчо регламентований склад витрат, які включаються у собівартість продукції. Раніше це забезпечувало порівняння показників у централізованому управлінні господарством. Сьогодні на даному підході базується податкова система. У зарубіжній практиці не прийнято втручатися на державному рівні у склад собівартості, оскільки цей показник не являється обов'язковим для підприємницьких суб'єктів. Якщо він визначається фірмою, то використовується винятково для внутрішніх потреб, а тому вважається комерційною таємницею. Для потреб фіскальної політики держава допускає декілька варіантів розрахунку фінансового результату без визначення й оприлюднення у фінансовій звітності даних про собівартість продукції.

Такий підхід вважається більш правильним і він не включає державного регламентування оцінки ресурсів як одного з основних методів об'єктивного визначення результатів господарської діяльності. Але такий підхід вимагає розгляду предметної суті витрат із точки зору побудови бухгалтерського обліку для зовнішніх (фінансовий аспект) та внутрішніх (внутрішньогосподарський, управлінський аспект) потреб.

В практиці міжнародного обліку застосовується два варіанти зв'язку між внутрішньогосподарською (управлінською) і фінансовою бухгалтерією. Один варіант реалізується за допомогою контрольних рахунків, якими є рахунки витрат і доходів фінансової бухгалтерії. Наявність прямої кореспонденції рахунків управлінської бухгалтерії з контрольними рахунками говорить про інтегровану (моністичну) систему обліку.

Якщо система внутрішньогосподарського (управлінського) обліку автономна (замкнута), то використовуються парні контрольні рахунки однієї і

тієї ж назви, відомі як рахунки-екрани. Це другий варіант. Сучасна система обліку в Україні побудована за останнім варіантом.

Зміст поняття "витрати" в бухгалтерському обліку пов'язане з визначенням фінансового результату – чистого прибутку або збитку за певний звітний період для складання фінансової звітності. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [9]. Витрати визнаються витратами певного "періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

В практиці як самостійну галузь обліку інколи виділяють податковий облік, призначенням якого є визначення сум податків та контроль за їх сплатою.

В Україні податковий облік було фактично запроваджено введенням в дію Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [10]. Відповідно із Законом валові витрати виробництва та обігу – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності [10]. Таким чином, поняття "витрат" за методикою податкового законодавства не тотожне їх змісту ні у бухгалтерському, ні в управлінському обліку. У зв'язку з цим можна стверджувати, що в Україні в даний час цілком автономно існують податковий, бухгалтерський та внутрішньогосподарський види обліку.

Згідно з п. 4 П(С)БО 7, основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для

здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

В податковому кодексі України стаття 14.1.138 знаходимо наступне визначення: основні засоби це матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Аналіз показує, що суттєвих відмінностей між цими двома визначеннями немає. Хоча, як на нашу думку, П(С)БО 7 «Основні засоби» дає ширше визначення терміну основних засобів, а саме: можливості передавання їх в оренду, використання для здійснення соціально-культурних функцій та не містить вартісного обмеження.

Методологічні засади бухгалтерського обліку витрат на поліпшення та ремонт основних Засобів встановлені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.04.2000р. № 92 зі змінами та доповненнями, внесеними до нього згідно з наказами Міністерства фінансів України від 30.11.2000р. № 304 і від 25.11.2002р. № 989, а також Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку № 291. Податковий облік витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів регламентується статтею 146 п. 11 та п. 12 податкового кодексу України. Однак у чинних нормативних документах ці питання відображені не повною мірою.

Згідно П(С)БО 7 п.14 «Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта».

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення

об'єктів основних засобів Інструкцією № 291 не регламентується. З метою раціональної організації синтетичного й аналітичного обліку названих витрат доцільно всі витрати, пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів, відносити на рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Для цього до даного рахунку необхідно відкрити додатковий субрахунок 156 «Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів».

Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів виробничого призначення відображаються в обліку бухгалтерськими записами [12]:

на суму витрат при виконанні робіт з поліпшення основних засобів підрядним способом:

Д-т 15 «Капітальні інвестиції»

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

на суму витрат при виконанні робіт з поліпшення основних засобів господарським способом:

Д-т 15 «Капітальні інвестиції»

К-т 20 «Виробничі запаси»,

К-т 66 «Розрахунки з оплати праці»

К-т 65 «Розрахунки за страхуванням» та ін.

Після завершення модернізації, добудови, дообладнання, реконструкції об'єкта витрати на його Поліпшення списують з рахунка 15 «Капітальні інвестиції» в загальній сумі витрат бухгалтерським проведенням:

Д-т 10 «Основні засоби»

К-т 15 «Капітальні інвестиції».

Наступним об'єктом обліку, на якому ми хочемо зупинитися, є облік витрат на ремонт (капітальний, поточний) основних засобів. Так, згідно з п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби»: «Витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, включають в склад витрат».

Отже, на суму витрат на проведення ремонту основних засобів вартість

основних засобів не збільшується, а дана сума списується на витрати звітного періоду.

Відповідно до податкового кодексу України п. 12 ст.146, платник податку має право, суму витрат, що пов'язані з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, в тому числі орендованих або отриманих в концесію, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок такого звітного року віднести до валових витрат того звітного податкового періоду, в якому такі поліпшення або ремонт були здійснені.

Тому, платники податків, включаючи другий квартал 2012 року, відносили витрати на ремонт та поліпшення основних засобів в тому періоді в якому вони були здійснені.

Нова редакція статті 146 п.12 із 1 липня 2012 року дещо змінила порядок віднесення витрат на ремонт та поліпшення основних засобів і виклала його наступним чином:" Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, в тому числі орендованих або отриманих в концесію, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок такого звітного року відноситься платником податку до складу витрат".

Отже, за податковими законами витрати на ремонт та поліпшення основних засобів в межах 10% ліміту відносяться на валові витрати в період їх виникнення, а витрати понад ліміт збільшують первісну вартість основних засобів. Тобто, платник податків, навіть не очікуючи закінчення ремонту(поліпшення), має право лімітні витрати віднести до складу виробничих, загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат. Але при ремонті (поліпшенні) виробничих та загальновиробничих основних засобів такі лімітні витрати прямо або шляхом розподілу загальновиробничих витрат формують собівартість реалізованих товарів, а адміністративних основних засобів – адміністративні витрати.

Повернувшись до податкового кодексу, бачимо, що податкова

собівартість реалізованих товарів розраховується за правилами, ідентичними правилам бухгалтерського обліку (пп. 14.1.228 ПКУ). Розглядаючи правила включення ремонтно-поліпшувальних витрат до собівартості, звертаємось до П(С)БО 7 "Основні засоби", яким передбачено зовсім різні підходи до обліку витрат на ремонт та на поліпшення основних засобів.

Витрати на ремонт виробничих або загальновиробничих основних засобів повною сумою потрапляють до собівартості прямо (Д-т 23) або через загальновиробничі витрати (Д-т 91) за датою їх здійснення. Щодо витрат на поліпшення виробничих або загальновиробничих основних засобів, то П(С)БО 7 не дозволяє визнавати їх повною сумою у собівартості або загальновиробничих витратах, тобто списувати їх туди, минаючи амортизацію. Згідно п.14 вищевказаного положення, витрати на поліпшення об'єктів основних засобів збільшують їх первісну вартість. Тобто, в бухгалтерському обліку такі витрати капіталізують і вони включаються в собівартість лише по мірі нарахування амортизації [12].

Аналогічна ситуація складається із витратами на ремонт (поліпшення) основних засобів адміністративного призначення та витратами на основні засоби, пов'язаними із збутом продукції.

Не секрет, що на багатьох підприємствах намагаються максимально наблизити бухгалтерський облік до податкового. Про це свідчить той факт, що для нарахування амортизації більшість підприємств застосовують методи її нарахування передбачені податковим кодексом України.

Щодо питання обліку витрат на поліпшення основних засобів ми можемо запропонувати наступне:

- витрати на поліпшення основних засобів у межах 10% ліміту в бухгалтерському обліку списувати на ремонт основних засобів із подальшим списанням їх на витрати звітного періоду, а в податковому – на валові витрати;
- на суму витрат понад встановлений ліміт збільшувати первісну вартість основних засобів як в бухгалтерському, так і податковому обліку, в результаті чого балансова вартість згідно з даними бухгалтерського буде дорівнювати

даним податкового обліку.

Правильна та раціональна організація бухгалтерського та податкового обліку витрат на поліпшення основних засобів має велике значення для забезпечення об'єктивного відображення на бухгалтерських рахунках зазначених витрат і облікової вартості поліпшених основних засобів, а також для отримання необхідних даних для розкриття інформації про основні засоби в примітках до фінансової звітності та в декларації про податок на прибуток підприємства.

Висновки з даного дослідження. Витрати – це та сума грошей, яку необхідно сплачувати іншим господарюючим суб'єктам для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей.

У традиційному розумінні витрати – це зменшення частини активів, які відображають виробничі ресурси (основні засоби, товарно-матеріальні цінності) і збільшення частини пасивів, які відображають заборгованість. Витрати взагалі розуміють не як безпосередньо процес виробничого використання, а як процес придбання виробничих ресурсів, тобто збільшення матеріально-речової частини активів.

Згідно з п. 4 П(С)БО 7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Згідно податкового кодексу України стаття 14.1.138 основні засоби – це матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Для обліку витрат на поліпшення основних засобів запропоновано наступне:

- витрати на поліпшення основних засобів у межах 10% ліміту в бухгалтерському обліку списувати на ремонт основних засобів із подальшим списанням їх на витрати звітного періоду, а в податковому – на валові витрати;
- на суму витрат понад встановлений ліміт збільшувати первісну вартість основних засобів як в бухгалтерському, так і податковому обліку, в результаті чого балансова вартість згідно з даними бухгалтерського буде дорівнювати даним податкового обліку.

Література

1. Маркс К. Сочинения. – 2-е изд. - Т. 12 / Маркс К., Энгельс Ф., – М. : Госполитиздат, 1958. – 880 с.
2. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Сопко В. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
3. Палий В.Ф. Основы калькулирования / Палий В.Ф. – М.: "Финансы и статистика", 1987. – 288 с.
4. Шумпетер Й. Теория экономического развития : пер. с нем. / Шумпетер Й. ; общ. ред. А.Т. Милицовского. – М.: Прогресс, 1982. – 424 с.
5. Грабова Н.Н. Бухгалтерський учет в производственных и торговых предприятиях : учеб. пособие для студентов вузов / Грабова Н.Н., Добровский В.Н. ; под ред. Н.В. Кужельного. – К. : А.С.К., 2000. – 624 с.
6. Фабричнов А.М. Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве (методологический аспект) / А.М. Фабричнов. – М. : Экономика, 1979. – 216 с.
7. Економіка виробничого підприємства: Навч. посібник / Й. М. Петрович, І. О. Будіщева та ін. – К.: Знання, 2001. – 405 с,
8. Мус Г. Бухгалтерський облік: основи – завдання – розв'язання / Мус Г., Ханшман Р. ; пер. з нім. С. Лобачової. – К. : КНЕУ, 1999. – 368 с.
9. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Галицькі контракти. – 2000. – № 5. – С. 82–87.

10. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 25.05.1997р. № 283/97-ВР.
11. Податковий кодекс України. – Київ. – Алерта. – 2011 р. – 583 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.