

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ**

**Івано-Франківський інститут менеджменту**

**Кафедра обліку і фінансів**

**КІЧАК Ярослав Віталійович**

**Облік і аудит витрат на поліпшення  
необоротних активів**

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит  
магістерська програма – Облік і аудит в промисловості

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студент групи ОПзім-51

Кічак Я.В. \_\_\_\_\_

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Гудзь Н.В. \_\_\_\_\_

Дипломну роботу допущено до захисту:

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2013 р.

Завідувач кафедри

д.е.н., проф. Алексеєнко Л.М. \_\_\_\_\_

**Івано-Франківськ 2013**

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Івано-Франківський інститут менеджменту**  
**Кафедра обліку і фінансів**

**Пояснювальна записка**

до дипломної роботи  
Освітньо-кваліфікаційний рівень «магістр»

**Облік і аудит витрат на поліпшення  
необоротних активів**

Виконав студент групи ОПзім-51  
Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит  
магістерська програма – Облік і аудит в промисловості

**Кічак Ярослав Віталійович**

Керівник:  
к.е.н., доцент Гудзь Н.В.

Рецензент:

---

---

(прізвище та ініціали)

## ЗМІСТ

<b>АНОТАЦІЯ</b>	
<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1</b>	
<b>НЕОБОРОТНІ АКТИВИ ТА ВИТРАТИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ЇХ ВИКОРИСТАННЯМ Й ЕКСПЛУАТАЦІЄЮ ЯК ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ</b>	
1.1. Підходи до визначення економічної категорії «активи» .....	6
1.2. Поняття про необоротні активи та їх класифікація .....	17
1.3. Організація заходів, пов'язаних з поліпшенням необоротних активів .....	30
<b>Висновки до розділу 1</b> .....	43
<b>РОЗДІЛ 2</b>	
<b>ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ</b>	
2.1. Облік операцій, пов'язаних із проведенням капітального та поточного ремонту основних засобів .....	45
2.2. Облік ремонтів основних засобів, які знаходяться в оренді .....	60
2.3. Відображення даних про поліпшення необоротних активів в системі податкових розрахунків .....	76
2.4. Управлінський облік витрат на ремонт основних засобів (калькулювання собівартості ремонтних робіт) .....	89
<b>Висновки до розділу 2</b> .....	100
<b>РОЗДІЛ 3</b>	
<b>МЕТОДИКА АНАЛІЗУ Й АУДИТУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ</b>	
3.1. Організація та основні напрямки аналізу й аудиту наявності та руху необоротних активів .....	103
3.2. Показники ефективності використання необоротних активів ..	118
3.3. Аудит витрат на поліпшення основних засобів .....	129
<b>Висновки до розділу 3</b> .....	134
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	137
<b>ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	142
<b>ДОДАТКИ</b> .....	153

## **АНОТАЦІЯ**

Кічак Я.В. Облік і аудит витрат на поліпшення необоротних активів. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 8.03050901 – облік і аудит – Тернопільський національний економічний університет, Івано-Франківський інститут менеджменту, Івано-Франківськ 2013.

У дипломній роботі розкрито сутність поняття поліпшення необоротних активів та його складових, дані пропозиції щодо приведення у відповідність податкового законодавства з обліку ремонтів основних засобів з національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; розглянуті особливості калькулювання ремонтних робіт в системі управлінського обліку; обґрунтовані напрями підвищення ефективності використання необоротних активів в умовах ринкових відносин.

## **SUMMARY**

Kichak Y. Accounting and auditing expenses for the improvement of fixed assets. – Manuscript.

Research on education and skill level "master" specialty 8.03050901 – Accounting and Auditing – Ternopil National Economic University, Ivano-Frankivsk Institute of Management, Ivano-Frankivsk 2013.

In the research paper the essence of concept improvement neoborot-assets and its components, these proposals comply with tax laws account of repairs of fixed assets with national regulations (standards) of accounting, consider the particular calculation repairs to the system of management accounting; reasonable directions of increasing effective use of fixed assets in market conditions.

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Одними із найскладніших питань реформування бухгалтерського обліку є питання організації та ведення обліку необоротних активів.

Для здійснення виробничої діяльності підприємствам потрібні необоротні активи або, інакше кажучи, засоби праці. Від предметів праці вони відрізняються тим, що беруть участь у виробництві протягом кількох років, зберігаючи при цьому свою натуральну форму і фізичні властивості. Засоби праці зношуються поступово, а отже, переносять свою вартість на виробництво продукції частинами. Тому, на сьогоднішній день, актуальним є питання нарахування амортизації, оскільки ці чинники впливають на результати господарської діяльності підприємства.

Проблемами обліку необоротних активів та вдосконалення займаються такі вчені-економісти як Бутинець Ф.Ф., Габрук О., Голов С.Ф., Задорожний З.В., Костенко В.В., Крупка Я.Д., Ластовецький В.О., Малюга Н.М., Павлюк І., Пархоменко В.М., Пушкар М.С., Хомин П.Я та інші.

Вище названі економісти піднімають в своїх роботах проблеми вдосконалення обліку амортизації, ремонту основних засобів, зближення бухгалтерського і податкового обліку, а також аналіз витрат на ремонт основних засобів цих активів. Більшість проблем, які розглядаються в цих роботах залишаються не вирішеними і по сьогоднішній день. Зокрема, на даний час найбільш гострою проблемою обліку основних засобів є неузгодженість фінансового і податкового обліку. Відмінності між ними є досить суттєві, тому їх доводиться враховувати на кожному підприємстві. Облік основних засобів став складнішим і, головне, суттєво змінився. Особливо ускладнився облік переоцінки. Окрім того, введено здійснення та облік зменшення та відновлення корисності основних засобів. Усі вище перераховані причини і обумовлюють актуальність вибраної нами теми дипломної роботи.

**Метою написання дипломної роботи** є вивчення нормативної, інструктивної та наукової літератури, проведення практичних досліджень з питань обліку й аналізу витрат на поліпшення необоротних активів з метою їх вдосконалення.

Виходячи із поставленої мети, сформульовані такі завдання дослідження:

- розкрити сутність і класифікацію необоротних активів;
- уточнити суть поняття поліпшення необоротних активів та його складових;
- дати пропозиції щодо приведення у відповідність податкового законодавства з обліку ремонтів основних засобів з національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- розглянути особливості калькулювання ремонтних робіт в системі управлінського обліку;
- дати оцінку діючих методик аналізу використання необоротних активів;
- обґрунтувати напрями підвищення ефективності використання необоротних активів в умовах ринкових відносин.

**Предметом дослідження в роботі** є порядок організації обліку й аналізу витрат на поліпшення необоротних активів .

**Об'єктом дослідження** виступає фінансово-господарська діяльність ТОВ «ВОЯЖІФ».

**Методи дослідження.** У процесі написання дипломної роботи використовувались такі методи дослідження як аналіз, синтез, порівняння, узагальнення, моделювання, кореляційний аналіз.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в тому, що в роботі узагальнено і критично проаналізовано основну наукову і методичну літературу з обраної теми дослідження, обґрунтовано методику ведення обліку витрат на поліпшення необоротних активів.

**Практична значущість отриманих результатів** визначається тим, що запропонована методика апробована на досліджуваному підприємстві та може бути застосована на інших підприємствах.

**Обсяг і структура роботи.**

Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі «Необоротні активи та витрати, пов'язані з їх використанням й експлуатацією як об'єкти обліку» розкриваються питання сутності необоротних активів, їх класифікація, оцінка; описані підходи до визначення терміну «поліпшення необоротних активів».

У другому розділі «Відображення витрат на поліпшення необоротних активів у системі обліку» висвітлені питання документування операцій з обліку витрат на поліпшення необоротних активів системі фінансового, податкового, управлінського обліку.

Третій розділ дипломної роботи «Методика забезпечення системи управління аналітичними даними щодо ефективності використання необоротних активів» присвячений особливостям аналізу ефективності використання необоротних активів; наведена методика аналізу капітальних інвестицій.

У висновках даються пропозиції з вдосконалення обліку та аналізу витрат на поліпшення необоротних активів.

## РОЗДІЛ 1

### НЕОБОРОТНІ АКТИВИ ТА ВИТРАТИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ЇХ ВИКОРИСТАННЯМ Й ЕКСПЛУАТАЦІЄЮ ЯК ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ

#### 1.1. Підходи до визначення економічної категорії «активи»

Важливою запорукою максимізації прибутку підприємства є забезпеченість виробничого процесу необхідними активами в необхідній кількості та їх ефективне використання для нормального функціонування підприємства.

Щодо активів існує низка невирішених проблемних питань. Особливої уваги потребує питання трактування терміну “активи”. Так, на сьогодні різко виділяються розбіжності у назві та визначенні засобів, під якими в бухгалтерському обліку розуміють активи. Крім того, відсутня чітка відповідь на питання, що саме з позиції бухгалтерського, цивільного та господарського законодавства відображає у бухгалтерському обліку суб'єкт господарювання активи, майно або ресурси.

Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід для суб'єкта господарювання [78]. Згідно з американським стандартом бухгалтерського обліку SFAC 6, активи – це ймовірні майбутні економічні вигоди, отримані або контролюються окремою компанією в результаті угоди або минулих подій. Визначення активів у МСФЗ та GAAP US за сутністю ідентичні та визначають дві основні характеристики активу – контрольовані суб'єктом господарювання ресурси та отримання в майбутньому економічних вигід.

В обліковому аспекті активи є ресурсами підприємства у вигляді конкретних елементів господарського обороту, а головним критерієм відображення їх в активі балансу. Національні стандарти бухгалтерського обліку акцентують увагу на наявності двох основних умов:



- 1) суб'єкти господарювання повинні мати право власності на активи;
- 2) можливість отримання економічних вигід від їх використання в майбутньому.

Відповідно до МСФЗ право власності не є істотним при визначенні активу в балансі, оскільки основним є контроль вигід від використання.

Професор Я.В. Соколов зазначає, що розповсюдження Міжнародних стандартів фінансової звітності призвело до виникнення нового поняття “ресурси” [102, 226-231]. У таблиці 1.1 наведені визначення категорії “активи” у нормативних актах різних країн.

**Таблиця 1.1**

**Трактування категорії “активи” у нормативних актах**

Країна, нормативний документ	Визначення активу
1	2
Азербайджан - Закон Азербайджанської Республіки бухгалтерський облік” від 24.03.1995 р. №998	Відсутнє визначення активу. Майно підприємства - це сукупність оборотних і необоротних активів
Білорусь - закон Республіки Білорусь “Про бухгалтерський облік і звітність” від 18.10.1994 р. No 3321-XII	Відсутнє визначення активу. Майно – нерухомі та рухомі речі, що приймаються підприємством, включаючи гроші та цінні папери, а також інше майно, зокрема майнові права підприємства у відношенні до інших осіб, а також виняткові права на результати інтелектуальної власності
Естонія -Закон Естонії “Про бухгалтерський облік” від 01.01.1995 р.	Відсутнє визначення активу. Майно – ресурси, що знаходяться у володінні особи, яка зобов’язана вести бухгалтерський облік
Казахстан - Закон Республіки Казахстан “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 28.02.2007 р. No 234	Активи – ресурси, які контролюються індивідуальним підприємцем або організацією в результаті минулих подій, від яких очікується отримання майбутніх економічних вигід
Молдова - Закон Республіки Молдова “Про бухгалтерський облік” від 04.04.1995 р. No426	Відсутнє визначення активу. Майно підприємства – це сукупність оборотних і необоротних активів
Туркменістан- Закон Туркменістану “Про бухгалтерський облік” від 20.12.1996 р.	Активний капітал – це сукупність основних засобів, нематеріальних ресурсів (активів), фінансових інвестицій, матеріальних обігових коштів, засобів в поточних розрахунках і грошових коштів
Україна - Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 16.06.1999 р. No 996 - XIV	Активи – це ресурси, контрольовані суб’єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід для суб’єкта господарювання

Проаналізувавши підходи до трактування категорії “активи” в нормативних документах України та європейських країн, встановлено, що в Азербайджані, Білорусії, Естонії та Молдові не наводиться визначення цієї категорії, а використовується термін “майно”. В Азербайджані та Молдові поняття “майно” та “активи” ототожнюється, адже під майном підприємства розуміється сукупність оборотних і необоротних активів. В Естонії ототожнюються поняття “майно” і “ресурси”. Під майном розуміються ресурси, що знаходяться у володінні особи, яка зобов’язана вести бухгалтерський облік.

У Туркменістані весь капітал підприємства поділений на пасивний та активний. Активний капітал – це сукупність основних засобів, нематеріальних ресурсів (активів), фінансових інвестицій, матеріальних обігових коштів, засобів в поточних розрахунках і грошових коштів.

У Вірменії, Казахстані, Польщі та Україні в законодавчих актах з бухгалтерського обліку актив трактується з урахуванням вимог МСФЗ, тобто критеріями визнання активів є належність і контрольованість підприємством цих ресурсів, які в майбутньому принесуть економічні вигоди.

Слід відмітити, що законодавчі документи, які регулюють бухгалтерський облік, не використовують поняття “майно”, проте це поняття наявне в господарському та цивільному законодавстві.

Згідно із Господарським кодексом України, майно розглядається як сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб’єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб’єктів [28]. Цивільний кодекс трактує майно як окрему річ, сукупність речей, а також майнові права та обов’язки [102].

Згідно із Законом України “Про оцінку майна, майнових прав, професійну оціночну діяльність в Україні”, майно – об’єкти в матеріальній формі, будівлі та споруди (включаючи їх невід’ємні частини), машини,

обладнання, транспортні засоби, паї, цінні папери, нематеріальні активи, в тому числі об'єкти права інтелектуальної власності [45].

Отже, в Господарському кодексі наведено ширше визначення категорії “майно” ніж в Цивільному кодексі, адже зазначено вартісний характер речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), що виробляються чи використовуються у діяльності підприємства, відображаються в балансі або на позабалансових рахунках.

Термін “актив” походить від латинського слова *actives* – діючий, діяльний. Аналіз теоретичних досліджень показав, що на сьогоднішній день не сформовано єдиних підходів до трактування категорії “актив”. Більшість авторів не повністю розкривають економічну сутність і природу даної категорії, а лише визначають їх призначення, не надаючи чіткого тлумачення. Інші автори трактують його занадто широко. Дана проблема призводить до неоднозначності та суперечливості трактувань понять та спричиняє проблемні питання в процесі правового регулювання діяльності підприємств.

Соколов Я.В. [102, 226-231] зазначає, що на практиці існують три підходи до трактування змісту категорії “актив” (табл. 1.2).

**Таблиця 1.2**

**Підходи до трактування категорії “актив” за Я.В. Соколовим**

з\п	Назва підходу	Сутність підходу	Підходи до оцінки активів
1	Майно, яке знаходиться у власності підприємства	Актив – це все майно, яке відображено в інвентаризаційному описі, тобто актив розуміється як: майно, що перебуває у власності підприємства	За поточною ринковою ціною
2	Витрати майбутніх періодів	Актив не пов'язаний з інвентарем, а витікає з поточної документації підприємства, яке постійно витрачає гроші. Одні витрати, пов'язані з даного звітного періоду, вважаються витратами, а інші, які пов'язані з майбутніми звітними періодами – капіталізуються, тобто тимчасово переміщуються в активі з тим, щоб в майбутніх періодах їх віднесли на витрати	За собівартістю
3	Доходи майбутніх періодів	Актив – це доходи майбутніх періодів. Підприємство здійснює витрачання коштів і ресурсів заради доходів, які ці витрати повинні принести в майбутньому. Якщо витрати не приносять доходів, то це не витрати, а втрати	Об'єкти активів потрібно переоцінювати

Перший підхід до трактування активу характерний як для західної, так і для російської школи бухгалтерського обліку (Г.Нікліш, Н.С.Лунский, Н.А.Кіпарисов, Н.А.Леонтьєв та ін.). Другий підхід з'явився на початку ХХст. у Росії, його прихильниками були А.П. Рудановский, Я.М. Гальперін, І.Р. Миколаїв та інші, а в Німеччині – Е. Шмаленбах. Прибічники даного підходу категорично виступали проти проведення переоцінки вкладених активів. Третій підхід виник у середині ХХ ст. Одним з його творців був італійський бухгалтер Д. Дзаппа. Активом визнавався тільки той об'єкт, який здатний приносити дохід. Якщо орендоване обладнання здатне формувати дохід – це актив, якщо ні – то йому не місце в активі. У цьому випадку підкреслюється пріоритет змісту над формою, економіки над правом і торжество науки над здоровим глуздом. І звідси впливає і ставлення до переоцінки активів. Якщо вартість активів зростає, то це зростання збільшує дохід.

Узагальнення результатів аналізу категорії “актив” в довідковій літературі (табл. 1.3) свідчить, що на сьогодні можна визначити та відокремити основні категорії, які характеризують теоретичні підходи до визначення сутності даної категорії.

Таблиця 1.3.

**Узагальнення результатів аналізу облікової категорії “актив” у довідковій літературі [101]**

№ з/п	Тлумачення	Кількість	Прізвище втора
1	2	3	4
1	Ліва частина балансу	19	Агеєва Ю.Б., Азріліян А.Н., Арінушкін М.С., Бабаєв Ю.А., Бабенко І.П., Бакаєв А.С., Бічік С.В., Бойко В.М, Борисов А.Б., Бутинець Ф.Ф., Голошапов Н.А., Ермошенко Н.Н., Загородній А.Г., Коноплицький В.А., Красій С.А., Копоруліна В.Н., Мороз А.М., Науменко В.І., Гарбузов В.Ф.
2	Сукупність майна	7	Бакаєв А.С., Бернар І., Борисов А.Б., Науменко В.І., Мочерний С.В., Загородній А.Г., Коноплицький В.А.
3	Ресурси	5	Бутинець Ф.Ф. Галяпін Л.В., Редько А.Ю., Велш Глен А., Сазерленд Дж., Кэнуэлл Д.
4	Власність	6	Агеєва Ю.Б., Азрилиан А.Н., Бабенко І.П., Новіков В.А., Райс Энтони, Шемшученко Ю.С.,

## Продовження табл. 1.3

1	2	3	4
5	Перевищення сум доходу фірми над її витратами	5	Бічік С.В. Бойко В.М. Азріліян А.Н. Борісов А.Б. Ермошенко Н.Н.
6	Вартість	2	Бічік С.В. Ожегов С.І.
7	Господарські засоби	2	Арінушкін М.С., Бакаєв А.С.
8	Економічні ресурси	2	Бланк І.О., Саблук П.Т.
9	Наявні кошти фірми	1	Корнієнко Г.В.
10	Матеріальні цінності	1	Фамінський І.П.

Серед 42 розглянутих довідкових джерел, 38% дослідників трактують *актив як ліву частину балансу*, в якій відображається все майно підприємства. Проте, даний підхід показує лише розміщення активу по відношенню до балансу та не відображає сутності категорії. В даному випадку актив трактується як облікова категорія, яка виступає однією з частин балансу та увага дослідників акцентується на грошовій оцінці вартості підприємства.

Інша ж частина авторів довідкової літератури (14%) трактують актив *як майно*. Розглянемо сутність поняття «*майно*». Загородній А.Г. розуміє під майном будь-яку матеріальну цінність, яка знаходиться у власності або володінні юридичних чи фізичних осіб [39, 496]. Матеріальні цінності, у свою чергу можна трактувати як, речі, що мають певну вартість, ціну, оскільки матеріальний – це те, що існує незалежно від свідомості, має відчутну форму; речовий, предметний [39, 586].

Арінушкін Н. розглядав майно з двох сторін: насамперед всю сукупність господарських відносин, оцінених в грошах; відносив до майна не лише речі, але і дебіторів, а також і кредиторів, і розрізняв у складі майна актив та пасив. З іншого боку під «*майном*» вчений розуміє частину активу, точніше, лише сукупність речей, а саме такі предмети, як будинки, будівлі, споруди,

машини та інші предмети, які призначені для тривалої господарської служби [101].

Борісов А.Б., Науменко В.І. та Райзберг Б.А. розуміють під активом сукупність майна та грошових коштів, які належать підприємству, а Коноплицький В.А. відносить до активів ще й цінні папери. Бернар І. розглядав актив як сукупність належного суб'єкту господарювання власного майна та дебіторських рахунків. Мочерний С.В. наводить більш глибоке трактування: активи – сукупність майна, інтелектуальної власності, грошових ресурсів, що належать підприємству, фірмі, компанії, в які вкладено засоби власників та інших осіб [4, 29]. Фамінський І.П. відносить до активів матеріальні цінності, цінні папери, різного роду вклади до банків, готівку, а також нематеріальні активи (“гудвіл”, патенти, авторські свідоцтва, торгові марки тощо), що належать підприємству [4, 29].

Проте, на нашу думку, все, що знаходиться в активі, згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку, не можна назвати майном, або тими ж матеріальними цінностями, оскільки грошові кошти, гудвіл, резерв сумнівних боргів до цих категорій відносити не доцільно.

Що ж стосується майнових прав, то це суб'єктивні права учасників правовідносин, пов'язані з володінням, користуванням та розпорядженням майна. Як зазначає Л.Л. Горецька: “наявність будь-якого права або обов'язку розуміє під собою об'єкт, на який вони поширюються. І навпаки, будь-який об'єкт бере участь в господарській діяльності не сам по собі, а через ті чи інші права або обов'язки економічного суб'єкту [2, 13]. Тобто, активи є правами на ресурси, а не ресурсами, як це зафіксовано в міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку.

Якщо правові відносини виникають з приводу майна господарюючого суб'єкта, то для даного суб'єкта виникають майнові права на майбутню компенсацію за вилучені об'єкти майна, тому в обліку вони знаходять відображення в активі балансу” [100, 146]. Проте, як і у випадку з “майном” майнові права також можна застосовувати до трактування активів лише частково.

10% авторів розглядають *актив як перевищення грошових надходжень над витратами*. На нашу думку, таке визначення не розкриває сутності категорії актив, оскільки на сьогодні останній виступає не лише у вигляді грошових коштів, а й у вигляді необоротних, нематеріальних, оборотних активів, інвестицій тощо. При чому дане трактування більш чіткіше відображає сутність поняття “прибуток”. Так, Ф.Ф. Бутинець вважає, що прибуток слід розглядати як суму перевищення доходів над витратами підприємства, отриману від усіх видів діяльності за звітний період [20, 89]. Хоча, варто зазначити, що поняття “грошові надходження” та “доходи” не є тотожними, проте, все таки застосовувати дане тлумачення до активів, на нашу думку, не доцільно.

12% авторів визнають *“актив” як “власність”*. Поняття *“власність”* пов’язана з поняттям *“володіння”*. Володіння – це фактичне розпорядження річчю, яке створює для власника можливість безпосереднього впливу на річ [101]. Володіння річчю (майном), закріплене законом за суб’єктом права (юридичною чи фізичною особою). Проте законним власником може бути й орендар майна за договором майнового найму, особа, якій майно передано за договором про безкоштовне використання, зберігач майна тощо. Вищезазначені особи є власниками такого майна, оскільки саме вони розпоряджаються ним, контролюють, отримують певні вигоди від його використання до розірвання укладеного договору. Таким чином, як зазначає Л.Л.Горецька, майно, яке знаходиться у власності, передбачає, що його власник володіє, користується та розпоряджається ним, а його право також закріплене юридично. Однак в бухгалтерському обліку, насамперед потрібно брати до уваги економічний зміст операції, а не її юридичну форму, згідно принципу “превалювання сутності над формою” [101]. До того ж майно орендоване за операційною орендою, відображається на позабалансових рахунках.

Бабенко І.П. при трактуванні активного майна (активу) робить акцент на праві власності як сукупності речових благ, які складають власність держави, суспільства, підприємства, господарства, окремих осіб, сім’ї, роду та цілого

народу. В свою чергу блага – це всі предмети, дії та явища зовнішнього світу, які здатні прямо або не прямо задовольняти фізичні, розумові або духовні потреби людини [100, 147]. Відповідно, вчений виводить визначення активу виходячи з відносин права власності, відповідно до якого все майно поділяється на активне або пасивне.

Отже, актив або активне майно, як зазначає І.П. Бабенко, – це сукупність речових та неречових цінностей, які знаходяться в розпорядженні державного або приватного (одноосібного і колективного) господарства або підприємства, що складають його власність, без відношення до наявних боргів [100, 1148].

Вважаємо, що трактувати категорію “актив” як “вартість” або “цінність” не доречно, оскільки, це досить широкі поняття, які чітко не окреслюють сутність самого терміну. Вартість, у свою чергу, це економічна категорія, яка виражає відносини між суб’єктами господарської діяльності, що пов’язані суспільним поділом праці та обміном товарами і послугами [115, 135] або ж виражена в грошах цінність будь-чого або величина витрат на будь-що [115, 136]. Цінність – це те, що має певну матеріальну або духовну цінність, це користь, яка використовується за допомогою людської праці у задоволенні потреб [101].

Крім того, під активами також розуміють все, що забезпечує дохід компанії, наявні кошти фірми, господарські засоби, матеріальні цінності та перевищення сум вимог фірми над її зобов’язаннями. Дані визначення, на нашу думку, є досить загальними. Наприклад, “все, що забезпечує компанії дохід” – до цієї категорії можна віднести працівників, які безпосередньо використовують активи для досягнення поставленої цілі, тобто, отримання доходу, але активом вони не виступають. “Наявні кошти фірми” – це лише складова, яка входить до категорії активу, так як і “господарські засоби”, до яких не можна віднести дебіторську заборгованість, гудвіл, що підтверджує недоречність такого трактування. Це також, стосується інших вищенаведених визначень таких як “матеріальні цінності”, “наявне та боргове майно”.



Таким чином, між дослідниками відсутня єдність щодо трактування категорії“активи”. У економічних словниках актив розглядається як власність суб’єкта господарювання. У бухгалтерських джерелах актив визначають як майно, що належить підприємству або ж як ресурси, які перебувають під контролем суб’єкта господарювання. Вважаємо, що трактування активів як власності та майна тотожні, адже відображають відносити власності.

Отже, єдності щодо визначення категоріїактив не має. Одні дотримувалися думки, що обов’язковою ознакою є право власності на актив та можливість встановлення контролю над ним, а інші – отримання вигід в майбутньому від використання. Цю проблему намагалися вирішити науковці в наукових статтях, монографіях і дисертаціях.

Для того щоб встановити сутність категорії“активи” розглянемо їх характерні ознаки, які виділяють науковці в наукових статтях, монографіях та дисертаціях.

Найбільш поширеною ознакою є здатність приносити економічні вигоди, яку виділяють 73% науковців (В. Галасюк, А. Вишневська-Галасюк, В. Галасюк, Л.Л.Горецька, Дж.Кеннінг, Н.М.Малюга, А.В.Малєєва, В.В.Сопко, Е.В.Харченко, Н.М. Урбан та О.М. Петрук). Урбан Н.М. звертає увагу на те, що для характеристики цієїособливості активів необхідно використати вираз – “здатність генерувати доходи”, тобто формувати дохід в процесі ефективного використання активів. Малєєва А.В. зазначає, що здатність генерувати дохід притаманна активам як економічним ресурсам, які є продуктивними. І це ще одна характеристика активів, що являє собою їх здатність до випуску певного обсягу продукції за одиницю часу в процесі господарської діяльності [101]. Автор акцентує увагу на тому, що властивість продуктивності мають не всі сформовані суб’єктом господарювання активи, а тільки та їх частина, яка використовується в операційній діяльності.

37 % авторів (Л.Л. Горецька, А.В. Малєєва, Е.В.Харченко, Н.М. Малюга, Г.Г.Руднюк) наголошують на тому, що особливістю активів є їх належність

підприємству на правах власності, тобто актив є власністю юридичної або фізичної особи. 54% дослідників звертають увагу на те, що актив повинен мати грошову оцінку.

Встановлено, що значна кількість вчених (45%), ототожнюють категорію “актив” з ресурсами, а інша ж частина вчених (27%) вважають, що активи – це майно підприємства. Малєєва А.В., Харченко Е.В. та Урбан Н.М. підкреслюють, що активи створені за допомогою інвестованого капіталу.

Таким чином, науковці при трактування категорії актив враховували специфіку галузі, в якій проводили свої наукові дослідження. Так Л.Л.Горецька, О.М.Петрук, Н.М. Малюга, В.С. Семейон, Ю.П. Майданевич, В.В. Мірошник досліджували актив як об’єкт бухгалтерського обліку, а В. Галасюк, А. Вишневська-Галасюк, В. Галасюк, А.В. Малєєва, Е.В. Харченко – як об’єкти управління.

У результаті проведеного дослідження встановлено характерні ознаки активів:

- 1) об’єкти як матеріальні, так і нематеріальні над якими встановлений контроль власників (учасників) підприємства та вони здійснюють ним управління;
- 2) активи виникли в результаті минулих подій;
- 3) власники підприємства очікують отримання економічних вигід від використання цих активів.

З огляду на зазначене, вважаємо, що під активами підприємства слід розуміти сукупність матеріальних і нематеріальних цінностей підприємства, які мають грошову оцінку, а також вартостей, у вигляді зносу, резерву, гудвілу тощо, формування та використання яких призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

В вищенаведеному визначенні закріплено матеріально-речова і нематеріальна форма активів, а також їх належність підприємству, здатність приносити дохід в майбутньому.

## 1.2. Поняття про необоротні активи та їх класифікація

Матеріальною базою будь-якої підприємницької діяльності є необоротні активи, без яких не може здійснюватися ні один господарський процес.

Поділ активів на основні (необоротні) й оборотні прийшов 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, які торкалися методів оцінки фіксованих (необоротних) і оборотних активів, потрапивши туди з економічної літератури того часу. Варто також відзначити, що одна з основних вигод, яка спонукала економістів та бухгалтерів того часу на поділ активів на основні й оборотні полягає в можливості оцінки на підставі цього ліквідності господарюючого суб'єкта.

З набранням чинності Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та запровадженням з 2000р. національних стандартів бухгалтерського обліку, в Україні з'явилося широко всім відоме поняття необоротних активів.

В українському законодавстві відсутнє поняття "необоротні активи". Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", "необоротні активи – всі активи, що не є оборотними". У цьому ж Положенні зазначено, що до оборотних активів належать "грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу" [95] .

Таким чином, під необоротними активами треба розуміти активи, що використовуються підприємством у його діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року) та від використання яких підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди; та їх вартість може бути достовірно визначена.

Однозначного тлумачення визначення та суті необоротних активів не існує, так як кожній складовій необоротних активів у бухгалтерському обліку

планом рахунків визначено окремий рахунок, оскільки облік потребує більш детальної інформації про окремі об'єкти, що призводить до "невикористання" у професійній діяльності бухгалтера терміну "необоротний актив". Водночас, у бухгалтерському обліку здійснюється постійне та неперервне відображення всіх господарських засобів, процесів та явищ у фінансово-господарській діяльності підприємства, які входять до складу поняття «необоротні активи».

Необхідною умовою правильного обліку й планування відтворення необоротних активів підприємств є їхня класифікація.

Проблеми класифікації необоротних активів та визначення єдиних критеріїв їх групування є предметом особливої уваги економічної науки. Великий внесок в розробку теоретичних основ і методологічних підходів до даних проблем внесли провідні вчені-економісти: М.Т.Білуха, В.Г.Гетьман, М.Я.Дем'яненко, В.П.Завгородній, Г.Г.Кірейцев, А.М.Кузьмінський, В.Г.Линник, Ю.Я.Литвин, В.Б.Моссаковський, М.Ф.Огійчук, В.Ф.Палій, Г.М.Підлісецький, П.Т.Саблук, В.В.Сопко, Л.К.Сук та інші вчені. Проте дане питання є недостатньо розроблене і висвітлене в колі науковців і практиків України і залишається актуальним та потребує нагального вирішення.

Класифікація – це процес групування яких-небудь об'єктів, елементів, форм за класами, групами, видами по тих або інших значущих критеріях. Класифікація дозволяє структурувати систему, що вивчається, упорядковувати її, робити прозорою, а значить, і більш керованою. Система «необоротні активи» є достатньо складною і має потребу, поза сумнівом, в докладній класифікації по різних ознаках. Оскільки необоротні активи багато разів беруть участь в господарському процесі і переносять свою вартість на продукцію (послуги) по частинах, їх нерідко називають також довгостроковими активами або постійними активами. На практиці до необоротних активів відносять майнові цінності з терміном використання більше одного року.

Слід зазначити, що необоротні активи відносяться до неліквідних активів. Це означає, що вони можуть бути без значних втрат конвертовані в

грошову форму тільки після закінчення значних проміжків часу (від півроку і вище). Зрозуміло, що фундаментальні майнові цінності, пристосовані до певного виду бізнесу, значно складніше продати на ринку, ніж, скажімо, товари широкого споживання або оборотні активи (ліквідну продукцію, запаси).

До особливостей необоротних активів відноситься і те, що вони погано піддаються оперативному управлінню, оскільки слабо мінливі по структурі за короткі періоди часу. Перше угруповання (класифікація) необоротних активів проводиться, як правило, за функціональним критерієм. В зв'язку з цим до складу необоротних активів відносять основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні вкладення, устаткування, призначене до монтажу, довгострокові фінансові вкладення, інші види необоротних активів (рис. 1.1).

Основні засоби	→	Інвестиційна нерухомість
	→	Земельні ділянки
	→	Капітальні витрати на поліпшення земель
	→	Будинки та споруди
	→	Машини та обладнання
	→	Транспортні засоби
	→	Інструменти, прилади та інвентар
	→	Тварини
	→	Багаторічні насадження
	→	Інші основні засоби
Інші необоротні матеріальні активи	→	Бібліотечні фонди
	→	Малоцінні необоротні матеріальні активи
	→	Тимчасові (нетитульні) споруди
	→	Природні ресурси
	→	Інвентарна тара
	→	Предмети прокату
	→	Інші необоротні матеріальні активи
Нематеріальні активи	→	Права користування природними ресурсами
	→	Права користування майном
	→	Права на комерційні позначення
	→	Права на об'єкти промислової власності
	→	Авторське право та суміжні з ним права
Довгострокові фінансові інвестиції	→	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі
	→	Інші інвестиції пов'язаним сторонам
	→	Інвестиції непов'язаним сторонам
Капітальні інвестиції	→	Капітальне будівництво
	→	Придбання (виготовлення) основних засобів
	→	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів
	→	Придбання (створення) нематеріальних активів
	→	Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів
Довгострокові біологічні активи	→	
Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	→	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду
	→	Довгострокові векселі одержані
	→	Інша дебіторська заборгованість
	→	Інші необоротні активи

**Рис. 1.1. Класифікація необоротних активів за функціональним критерієм**

Окрім класифікації необоротних активів за їх функціональним призначенням, існують також класифікації за іншими, не менш важливим критеріями. Так, склад і структура необоротних активів (основного капіталу) по характеру володіння підрозділяються на власні необоротні активи, до яких відносяться довгострокові активи, належні компанії на правах власності або володіння, що відображаються у складі її балансу, а також необоротні активи, що орендуються, використовувані компанією відповідно до договору оренди (лізингу) з їх власником.

За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства виділяють необоротні активи, обслуговуючі операційну (поточну) діяльність (операційні або виробничі необоротні активи), необоротні активи, обслуговуючі інвестиційну (довгострокову) діяльність реального сектора (інвестиційні необоротні активи). До них відносять, зокрема, незавершене капітальне будівництво, устаткування, призначене до монтажу, й інші реальні сектори інвестування. Існують також необоротні активи, обслуговуючі фінансову діяльність (фінансові необоротні активи), довгострокові фінансові вкладення, а так необоротні активи, що задовольняють соціальні потреби персоналу (невиробничі необоротні активи). Вони характеризують групу об'єктів соціально-побутового призначення сформованих для обслуговування працівників даного підприємства і що знаходяться в його володінні. Це санаторії, профілакторії, столові, спортивні споруди, оздоровчі комплекси, дошкільні дитячі установи і т.п [171, 168].

Близькою по значенню до вищерозглянутої класифікація необоротних активів на активні і пасивні по їх ролі у виробничому процесі. До активної частини необоротних активів відносяться машини, механізми і устаткування, передавальні пристрої, безпосередньо задіяні у виробничому технологічному процесі. У пасивну частину необоротних активів входять будівлі і споруди, нематеріальні активи, а також машини, механізми і устаткування, використовувані в процесі управління операційною діяльністю.

Можна також запропонувати цікаву «ринкову» класифікацію необоротних активів за їх реальним внеском до кінцевого фінансового результату діяльності підприємства. У цьому значенні вони можуть бути розділені на «живі» і «мертві». «Живі» активи реально генерують прибуток, а «мертві» генерують «збитки». Адже витрати на їх зміст і обслуговування, включаючи суму податку на майно, не окупають себе через реалізацію продуктів, що знімаються з цих фондів.

Найбільшу питому вагу серед необоротних активів займають основні засоби.

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік).

Проте дане визначення, яке наведене в П(С)БО 7 „Основні засоби”, є досить дискусійним. Адже підприємство може придбати актив у вигляді обладнання, інструменту, інвентарю і навіть будівлі, утримувати їх і не використовувати деякий час. До моменту введення їх в експлуатацію вони будуть обліковуватися як капітальні інвестиції і відобразатися в балансі в рядку 020 „Незавершене будівництво”, а не у складі основних засобів (рядки 030-032). Звідси випливає, що у визначення основних засобів, яке наведене в П(С)БО 7 „Основні засоби” необхідно внести доповнення із врахуванням якого основні засоби – це введені в експлуатацію 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 строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [83].

Що стосується об'єкту основних засобів, то це є закінчений пристрій з

усіма пристосуваннями і приладдям для нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначень, що мають для обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

Якщо один об'єкт основних засобів складається із частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів. Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Основні засоби підприємства – це чимала кількість засобів праці, які, незважаючи на свою економічну однорідність, відрізняються цільовим призначенням, строком служби, рухливістю. Звідси виникає необхідність класифікації основних засобів.

Також, в економічній літературі виділяють й інші класифікаційні ознаки.

За функціональним призначенням (характером участі в процесі виробництва) основні засоби поділяють на виробничі і невиробничі. Виробничі – основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання, робочі машини та обладнання), невиробничі основні засоби не беруть безпосередньої участі у процесі виробництва й призначені здебільшого для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб колективу підприємства (об'єкти житлово-комунального господарства, охорони здоров'я, культури, освіти, спорту та ін.) [13,124].

Важливою є класифікація основних засобів за галузями економіки: промисловість; сільське господарство; лісове господарство; транспорт; зв'язок; будівництво; торгівля і громадське харчування; матеріально-технічне поста-



чання і збут; заготівля та інші сфери матеріального виробництва; житлово-комунальне господарство і побутове обслуговування населення; охорона здоров'я, фізична культура і соціальне забезпечення; освіта; культура; мистецтво; наука і наукове обслуговування; кредитування і державне страхування; управління; партійні і громадські організації. Наведена класифікація має значення і для організації аналітичного обліку, тому, що на одному підприємстві одночасно можуть функціонувати основні засоби різних галузей [13, 124].

За рівнем використання основні засоби поділяються на діючі і недіючі. Діючі засоби беруть участь у виробничому процесі або в обслуговуванні колективу, а недіючі знаходяться в запасі, реконструкції, на консервації тощо. Із економічної точки зору така класифікація дозволяє правильно організувати нарахування амортизації (зносу) та включати витрати в собівартість продукції. Якщо амортизація на діючі основні засоби нараховується, то на засоби, які знаходяться в процесі реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та на консервації, не нараховується.

Істотне значення в обліку основних засобів має розподіл їх за ознакою належності на власні й орендовані. Власні засоби формуються за рахунок власного капіталу підприємства, розширення роботи підприємства, власних прибутків і відображаються в балансі і звітності даного підприємства, орендовані – показуються у балансі орендодавця, чим виключається можливість подвійного обліку одних і тих самих засобів [13,125].

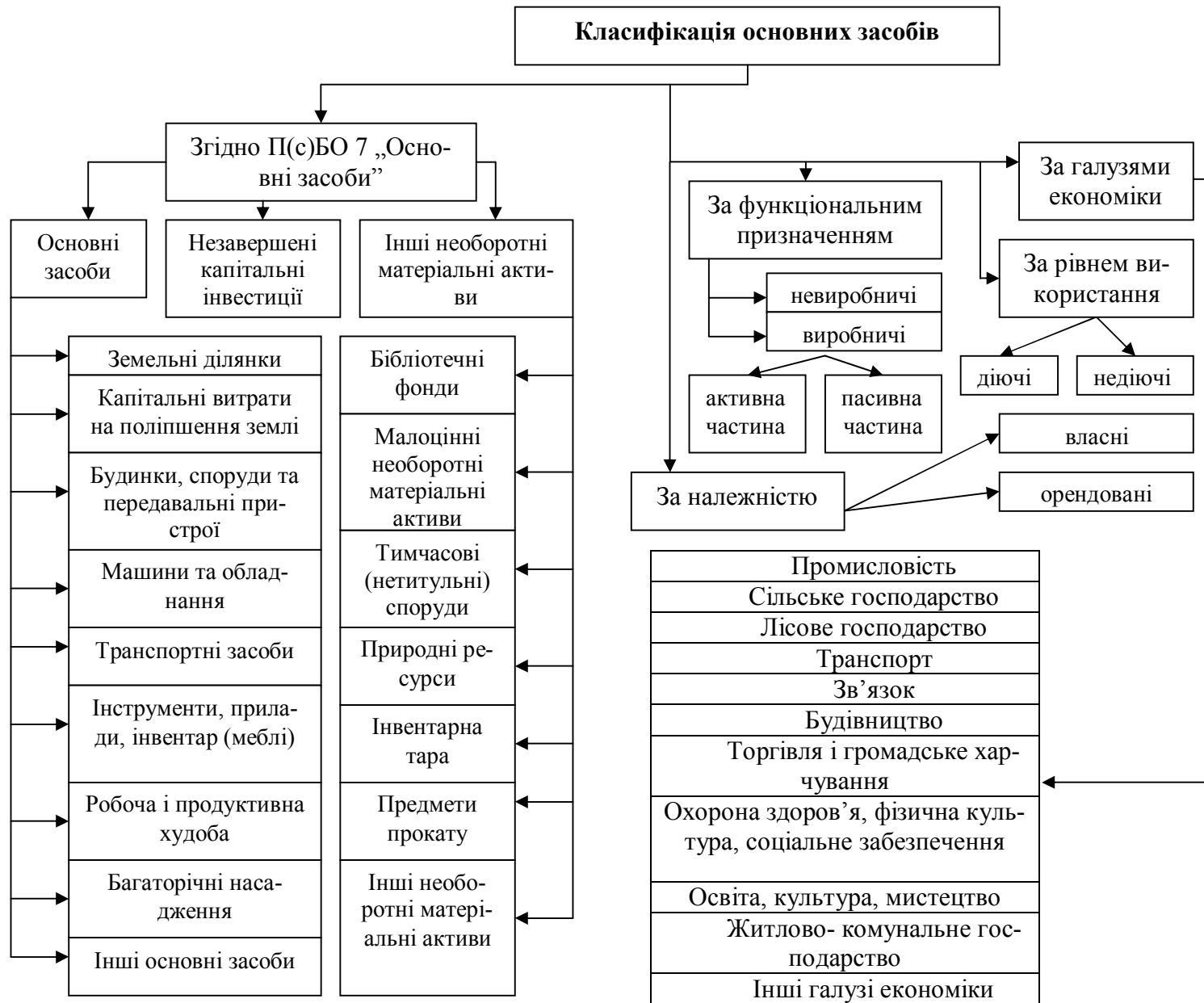
У економічній літературі зустрічається також поділ основних виробничих засобів на активну і пасивну частину. До активної частини належать засоби праці, тобто машини, механізми, технологічний транспорт, виробниче устаткування, виробничий інструмент – вони мають безпосередній вплив у процесі виробництва на предмети праці. До пасивної частини належать будинки, споруди, передавальні пристрої, інвентар, що створюють умови для функціонування активних основних виробничих засобів, але самі безпосередньої участі у виробничому процесі не беруть. У структурі основних вироб-

ничих засобів в будівництві переважає частка (до 60%) активної частини, яка одночасно є і мобільною частиною засобів (машини, транспортні засоби), що має тенденцію до зростання. Підвищення питомої ваги активної частини основних виробничих засобів свідчить про поліпшення їх структури і, отже, про вищий технічний рівень будівельного виробництва [84, 37].

На рисунку 1.2 представлена класифікація основних засобів за найсуттєвішими класифікаційними ознаками. Наведена класифікація може використовуватися в обліку основних засобів і в процесі проведення аналізу їх використання. Крім цього, вона може служити основою для побудови і заповнення, як внутрішньогосподарської, так і зведеної та статистичної звітності.

Ще однією складовою необоротних активів виступають нематеріальні активи. Нематеріальні активи можуть мати різну юридичну та економічну природу. Це пов'язано з тим, що об'єкти нематеріальних активів створюються або виникають на різних правових підставах. В цілому ж виокремлюють дві основні групи об'єктів, які є нематеріальними активами: об'єкти інтелектуальної власності та права користування природними ресурсами і майном.

Права користування майном є матеріальним відображенням правовідносин, що випливають з окремих господарських договорів – найму (оренди), ліцензії, а також окремих правовідносин, які виникають у зв'язку з використанням у господарській діяльності підприємства деяких природних ресурсів. Частіше в господарській діяльності підприємства використовується інтелектуальна власність, яку досить часто поєднують з розумінням промислової власності. Однак таке поєднання не є правильним, оскільки промислова власність – це лише одна із складових інтелектуальної власності. У складі об'єктів інтелектуальної власності виокремлюють декілька їх видів: об'єкти промислової власності; об'єкти, що охороняються авторським і суміжними правами; інші (нетрадиційні) об'єкти інтелектуальної власності.



**Рис 1.2. Класифікація основних засобів**

Згідно з Паризькою конвенцією з охорони промислової власності (1883р.) до об'єктів цієї власності належать винаходи, корисні моделі, промислові зразки, товарні знаки, знаки обслуговування, фірмові найменування, зазначення походження товарів, а також способи захисту від недобросовісної конкуренції.

Ніцька конвенція (1967 р.) включає в поняття „інтелектуальна власність” права, що стосуються літературних, художніх і наукових творів, виконавчої діяльності артистів, звукозапису, радіо- і телевізійних передач, винаходів у всіх галузях людської діяльності, наукових відкриттів, промислових зразків, товарних знаків, знаків обслуговування, фірмових найменувань, комерційних позначень, захисту проти недобросовісної конкуренції, а також всі інші права щодо інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній і художній галузях.

Світова практика впродовж тривалого періоду напружувала багато варіантів видів нематеріальних активів. При розгляді цих видів виходять, насамперед, із ознак їх класифікації. До таких ознак відносять корисність використання, ступінь ідентифікації, ступінь правової захищеності, ступінь відчуження, шляхи надходження тощо. Докладний список офіційно визнаних нематеріальних активів містить Порядок експертної оцінки нематеріальних активів. Згідно із Порядком нематеріальні активи – це об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності та користування. Цей документ ділить нематеріальні активи на такі групи: об'єкти права інтелектуальної власності; об'єкти права користування ресурсами природного середовища; об'єкти права користування економічними, організаційними та іншими вигодами; гудвіл.

Існують й інші класифікації нематеріальних активів. Нематеріальні активи можна класифікувати залежно від мети, що при цьому ставиться (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

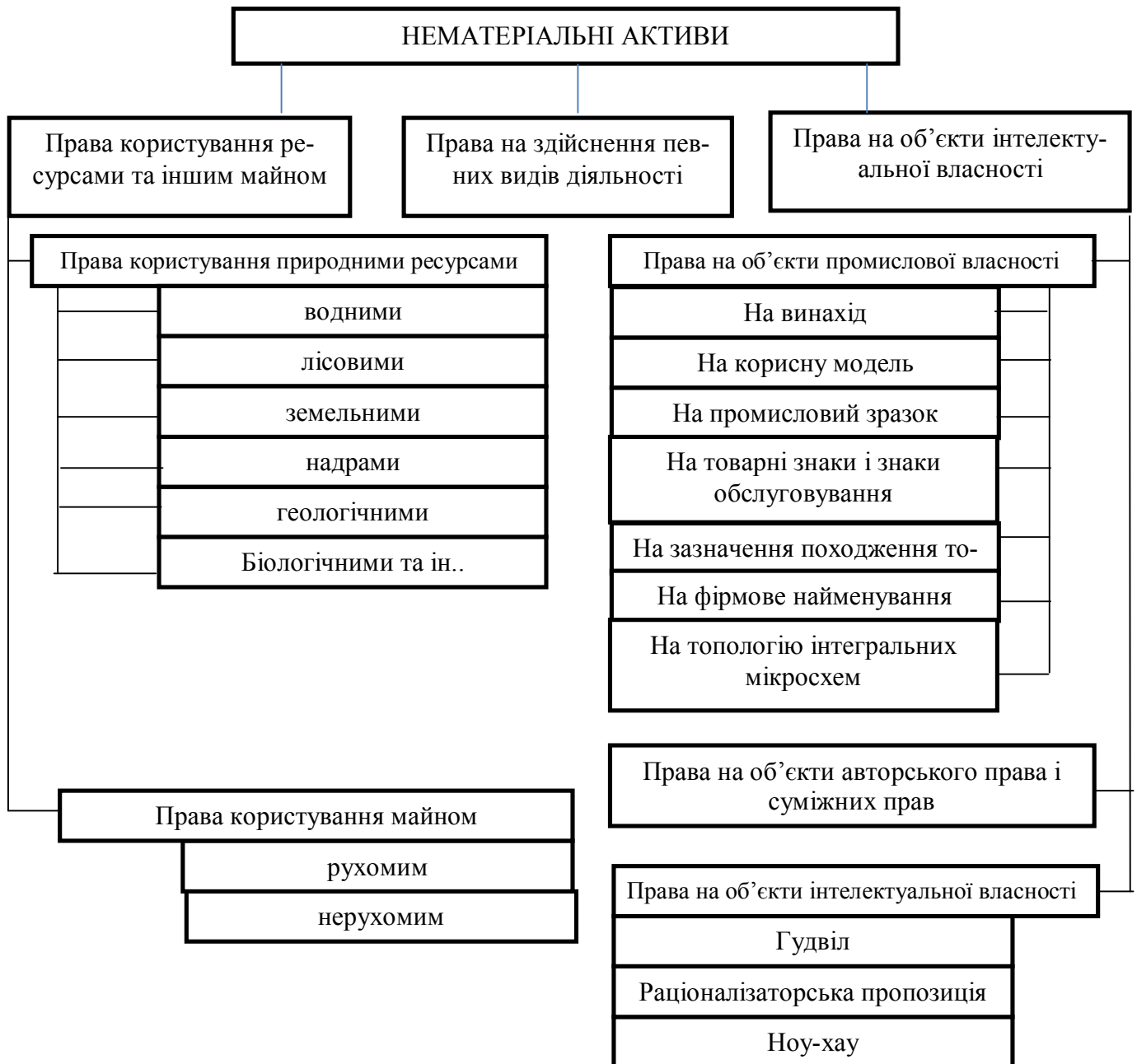
**Критерії класифікації нематеріальних активів залежно від мети їх використання [77, 10]**

№ з/п	Класифікаційна ознака	Групування	Можливість використання
1	Термін використання	З обмеженим строком Без обмеженого строку	Використовується для цілей бухгалтерського обліку при нарахуванні амортизації
2	Ступінь ідентифікації	Ідентифіковані Не ідентифіковані	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визнання даного об'єкту
4	Ступінь правової захищеності	Захищені Не захищені	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визначення вартості даного об'єкту
5	Ступінь відчуження	Не відчужені від підприємства. Не відчужені від індивіда Відчужені	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визнання даного об'єкту
6	Шляхи надходження	Отримані від інших підприємств Створені самим підприємством	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визначення вартості даного об'єкту
7	Ступінь ліквідності і ризику	Низьколіквідні Високоліквідні	Використовується для цілей аналізу
8	Правова ознака	Права користування природними ресурсами і майном Права на винаходи та інші об'єкти інтелектуальної власності Права користування економічними, організаційними та іншими вигодами	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою відображення їх на рахунках обліку

Для цілей бухгалтерського обліку та аналізу необхідно класифікувати нематеріальні активи за видами. Рекомендується звести класифікацію нематеріальних активів до трьох груп: права користування ресурсами та іншим майном; права на здійснення окремих видів діяльності і права на об'єкти інтелектуальної власності (рис. 1.3).

Право користування слід розглядати як елемент права власності на певне майно. До прав користування природними ресурсами належать права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологіч-

ною та іншою інформацією про природне середовище. Права користування природними ресурсами не є правом власності на ці ресурси. Вартість прав користування ніколи не збігається з вартістю самого об'єкта природних ресурсів.



**Рис. 1.3. Класифікація нематеріальних активів за видами [13,127]**

Права користування природними ресурсами виникають у суб'єктів підприємницької діяльності з моменту отримання ними спеціальних дозволів (ліцензій). Термін дії таких дозволів згідно з Кодексом України „Про надра”

є необмеженим (постійним) і тимчасовим (до 20 років). Права користування майном являють собою права на користування земельною ділянкою, будівлею, права на оренду приміщень тощо.

Права на здійснення певного виду діяльності засвідчуються ліцензіями згідно із Законом України «Про ліцензування певних видів діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III, згідно з яким ліцензуванню підлягають 59 видів господарської діяльності Крім того, відповідно до Закону України "Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами" ліцензуванню підлягають два види господарської діяльності. Назви деяких видів діяльності в законі вказано досить загально. У такому разі потрібно ознайомитися з ліцензійними умовами провадження діяльності цих видів, де часто вказують, які саме операції, роботи та послуги належать до виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню [56, 74].

Серед об'єктів інтелектуальної власності центральне місце належить промисловій власності, до складу якої входить винахід, корисна модель, промисловий зразок, товарні знаки і знаки обслуговування, зазначення походження товару, фірмове найменування, топологія інтегральних мікросхем. Наступною складовою прав на об'єкти інтелектуальної власності є Права на об'єкти авторського права і суміжних прав. Авторські права – це особисті немайнові права і майнові права авторів та їх правонаступників, пов'язані зі створенням та використанням творів науки, літератури і мистецтва. Суміжні права – це права виконавців, виробників фонограм і відеограм та організацій мовлення. Загальний порядок регулювання особистих майнових і немайнових відносин викладено також у главах 36 і 37 Цивільного Кодексу України. При цьому для обліку особливо важливим є визначення об'єктів авторського права і суміжних прав. Специфічні об'єкти інтелектуальної власності, до яких належать „ноу-хау”, раціоналізаторські пропозиції, гудвіл, що є власністю підприємства, не мають спеціального правового захисту, чим і обумовлене їх

об'єднання в дану групу. Порядок їх захисту визначається керівництвом підприємства. За розголошення інформації про „ноу-хау” та комерційні таємниці передбачена адміністративна або кримінальна відповідальність [56, 114].

Таким чином дослідження питань класифікації нематеріальних активів дає змогу стверджувати про неоднозначність та різноманітність об'єктів нематеріальних активів. Тому було розроблено ознаки класифікації нематеріальних активів, які дозволять групувати об'єкти нематеріальних активів залежно від мети їх використання. Зокрема рекомендовано виділяти такі класифікаційні ознаки: термін використання, ступінь ідентифікації, ступінь правової захищеності, шляхи надходження, ступінь ліквідності, правова ознака. Особливого значення дані класифікаційні ознаки набувають при визнанні та формуванні первісної вартості активу, організації аналітичного обліку, розрахунку амортизації, при їх аналізі та за інших умов.

Для цілей бухгалтерського обліку та аналізу розроблено класифікацію нематеріальних активів за їх видами. Дана класифікація включає три групи об'єктів, які, в свою чергу, поділяються на підгрупи. Таке групування об'єктів нематеріальних активів дозволить дослідити структуру ресурсного потенціалу підприємства в частині нематеріальних активів; підвищити ефективність інформаційного забезпечення управління нематеріальними активами; визначити ступінь впливу даного виду активів на результати діяльності підприємства.

### **1.3. Організація заходів, пов'язаних з поліпшенням необоротних активів**

Кожне підприємство періодично проводить комплекс операцій, пов'язаних з підтриманням необоротних матеріальних активів в робочому стані, їх відновленням, збільшенням довговічності тощо. У зв'язку з кризо-



вими явищами в економіці підприємства намагаються раціонально та з економією підходити до витрат, що пов'язані з обслуговуванням необоротних активів. При цьому кошти насамперед спрямовуються на проведення ремонтів та поліпшень активів, які є дешевшими порівняно зі заміною старих активів на нові.

Підприємства повинні формувати власну інвестиційну стратегію, яка б поєднувала як їх інтереси в частині економії коштів на утримання та придбання активів, так і споживачів. Тому нині зростає необхідність отримання своєчасної, об'єктивної та достовірної інформації щодо стану необоротних матеріальних та нематеріальних активів і витрат на їх утримання. У процесі експлуатації необоротні матеріальні та нематеріальні активи зношуються, зменшується ефективність їх використання. Підприємству необхідно постійно витрачати грошові кошти для відновлення їх корисності або поліпшення з метою збільшення майбутніх економічних вигод. Необоротні матеріальні активи потребують постійного технічного обслуговування. Окрім того, для їх використання необхідно проводити поточний та капітальний ремонт, інші заходи, які б продовжили термін експлуатації, підвищили продуктивність і фондівіддачу.

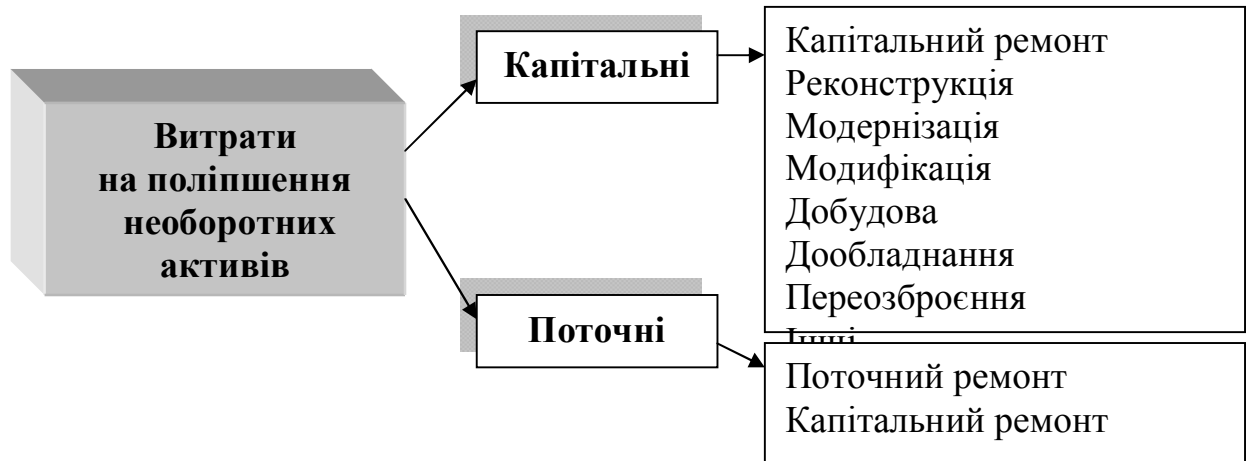
Ні в Податковому кодексі, ні в П(С)БО 7 немає визначення терміна «поліпшення» необоротних активів. У обох документах його вживання супроводжується своєрідним уточненням, яке можна розглядати як перелік операцій з поліпшення. У податковому кодексі таким переліком можна вважати заголовок: «Поточний і капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види поліпшення основних фондів» [95]. У П(С)БО 7 передбачено, що «первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта» [95]. За податковим обліком поліпшення основних засобів включає також витрати на проведення всіх видів ремонту.

Згідно МСБО 16 «Основні засоби» до росту майбутніх економічних вигод приводять наступні результати поліпшення основних засобів: збільшення терміну корисного використання об'єктів, включаючи підвищення їхньої потужності, поліпшення якості продукції, що випускається за допомогою визначеного устаткування, а також підвищення ефективності використання основних засобів [79, 109].

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів сказано, що підставою для капіталізації витрат на поліпшення, крім зазначених вище результатів є збільшення кількості місць (площі будинку, покращення умов виконання робіт) [75]. На нашу думку, цей перелік не є вичерпним, тому що можна привести ряд прикладів поліпшення об'єктів, які не приводять до жодного з наведених результатів. Так, декоративна прикраса фасаду будинку не підвищує його продуктивності і не подовжує терміну корисного використання, однак справедлива вартість такого будинку, безумовно, збільшується. Отже, підприємство зможе одержати більше економічних вигод при його реалізації, наданні в заставу чи погашенні їм своїх зобов'язань.

Отже, на нашу думку, до результатів поліпшення основних засобів крім зазначених у МСБО 16 та методичних рекомендаціях слід також віднести збільшення справедливої вартості основних засобів. Окремі види основних засобів складаються з великої кількості конструктивних елементів (деталей, вузлів тощо), які виготовлені з різних за міцністю матеріалів, виконують різні технологічні функції, мають неоднакове експлуатаційне навантаження і внаслідок цього спрацьовуються нерівномірно. Звідси виникає необхідність заміни або відновлення спрацьованих конструктивних елементів устаткування та інших видів засобів праці задовго до того, коли кожний з цих об'єктів у цілому стане непридатним для дальшого використання у виробничому процесі. Таке часткове відновлення основних засобів здійснюється з допомогою періодичних ремонтів.

Склад витрат з поліпшення неоднорідний (рис. 1.3). Залежно від впливу на стан об'єктів, вони складаються з поточних і капітальних витрат, що породжує відмінності в їх обліку.



**Рис. 1.3. Класифікація витрат з поліпшення необоротних активів**

Не існує єдиної думки серед 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 необоротних активів за критерієм впливу понесених витрат на майбутні економічні вигоди від використання об'єкту, проте найпоширенішими є 2 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. Покропивний 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 [54].

Так, І.М. Павлюк до поліпшення необоротних активів 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 [89, 13-14].

Ряд вітчизняних науковців, серед яких П.В. Круш, В.І. Подвігіна, О.В. Клименко визначають, що поліпшенням об'єктів необоротних активів 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 досягнення поліпшення, 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 [63, 50-51]. 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.

До видів поліпшення необоротних активів вчені відносять: реконструкцію, модифікацію, заміну окремих частин верстата, впровадження більш ефективного технологічного процесу.

Ф.Ф. Бутинець зазначає, що поліпшенням стану об'єкта є модифікація, удосконалення машин і обладнання, а також впровадження нових виробничих процесів, які забезпечують значне скорочення операційних витрат, що призводить до підвищення продуктивності необоротних активів. 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 [16, 215].

За визначенням І.М. Бойчик, поліпшення стану основних фондів досягається шляхом простого та розширеного відтворення [6, 167]. До простої форми відтворення автор відносить капітальний ремонт, а до розширеної – модернізацію, технічне переоснащення та реконструкцію, що здійснюються з використанням новітніх технічних досягнень.

Дуже змістовно та чітко охарактеризовано поняття «поліпшення» М. Пустовітом [99, 322] як комплекс заходів, що призведуть до збільшення майбутніх економічних вигод, 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 вигод, які визначались до початку проведення таких заходів. До заходів, що призведуть до збільшення майбутніх економічних вигод 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 вигод – 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 [99, 332].

На думку Л.Г. Ловінської, в результаті модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції відбувається поліпшення основних засобів, що за економічним змістом являє собою капітальні інвестиції [99, 333].

Більш узагальненим є визначення В.В. Бабіча та С.В. Сагової [3, 159-164], які розглядають поліпшення як один із способів підтримання основних засобів в робочому стані та забезпечення їх функціонування підприємством. 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 та 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 [25, 90].

Основна суперечність при визначенні поняття «поліпшення» поля-

гає у впливі здійснених робіт на майбутні економічні вигоди. Зважаючи на це, є сенс запропонувати розглядати поліпшення основних засобів 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 основних засобів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід від їх використання в майбутньому.

Дотримуючись запропонованого визначення, до поліпшення основних засобів, що приводять до зростання майбутніх економічних вигід, доцільно включати: 1) модернізацію; 2) модифікацію; 3) добудову (надбудову); 4) дообладнання; 5) реконструкцію; 6) технічне переозброєння; 7) заміну окремих частин обладнання; 8) впровадження ефективнішого технологічного процесу; 9) інші види поліпшення основних засобів.

До поліпшення, спрямованого на підтримання об'єктів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід від їх використання в майбутньому, рекомендується відносити: 1) поточний ремонт з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта; 2) капітальний ремонт з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта; 3) технічне обслуговування з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта.

На думку С.Ф. Покропивного, суть ремонту полягає в усуненні тимчасового фізичного спрацювання конструктивних елементів у натуральній формі та забезпечення в такий спосіб постійної дієздатності засобів праці протягом усього періоду їхньої експлуатації [25, 92].

Отже, основні виробничі засоби в процесі експлуатації зазнають фізичного зносу і втрачають свої експлуатаційні якості. У зв'язку з цим ремонт основних засобів є необхідною умовою виробничого процесу. Від своєчасності

та якості ремонту залежить ефективність використання основних виробничих засобів на підприємстві.

Своєчасний ремонт основних виробничих засобів запобігає передчасному їх зносу та вибуттю, продовжує строк служби, підвищує виробничу потужність та скорочує потребу в нових капітальних вкладеннях.

Ремонт основних засобів (від франц. Remonte –поправити, знову зібрати) – часткове відновлення (зменшення зносу) об’єктів основних засобів підприємства для підтримки їх у робочому стані.

Ремонти основних засобів залежно від обсягу і характеру робіт бувають поточні, середні й капітальні.

*Поточні ремонти* здійснюються за необхідності і виконуються в основному власними силами. До поточних ремонтів належать дрібні роботи по зміні або виправленню окремих зношених деталей, вузлів машин, обладнання, елементів конструкції будов та споруд, а також профілактичні ремонти й огляди. Поточний ремонт здійснюється для забезпечення роботи основних виробничих засобів і полягає в усуненні окремих поломок основних засобів і заміні або поновленні їхніх окремих частин.

*Середній ремонт* провадиться для часткового поновлення основних засобів із заміною деталей, вузлів обмеженої номенклатури, яка визначається технічною документацією.

*Капітальні ремонти* здійснюються з періодичністю понад один рік, при цьому здійснюються повне розбирання, зміна або відновлення всіх зношених деталей, вузлів. Капітальний ремонт машин, устаткувань провадиться для відновлення їх виробничого ресурсу. При цьому здійснюється, як правило, повне розбирання машини або верстата, виявлення дефектів, контроль технічного стану, власне ремонт, складання устаткування після ремонту, його регулювання та випробування [32].

Капітальний ремонт основних засобів може здійснюватися двома способами: господарським і підрядним.



Господарський спосіб виконання капітального ремонту основних засобів використовуються на підприємстві при незначному обсязі робіт і за наявності на підприємстві спеціалістів, кваліфікація яких дає змогу виконувати передбачені кошторисом роботи.

При підрядному способі до проведення капітального ремонту за договором залучаються спеціалізовані підприємства. Рахунки з підрядниками здійснюються на підставі Акта прийому виконаних робіт за рахунками-фактурами.

Витрати з капітального ремонту обліковуються за кожним видом ремонтуваних основних засобів.

Витрати на всі види ремонтів визначаються підприємствами самостійно, виходячи з технічного рівня, фізичного зносу основних виробничих засобів та забезпечення ремонтних робіт матеріально-технічними ресурсами.

Економічна доцільність капітального ремонту основних виробничих засобів визначається порівнюванням витрат на капітальний ремонт об'єкта з вартістю аналогічного нового устаткування. Якщо вартість капітального ремонту цього об'єкта перевищує вартість аналогічного нового устаткування, то такий ремонт робити недоцільно.

Капітальний ремонт на підприємстві фінансується згідно з планом капітального ремонту. План складають на підставі кошторисно-фінансових розрахунків щодо ремонту окремих об'єктів з урахуванням чинних норм, цін, тарифів. Затверджує план керівник підприємства.

До складу витрат на капітальний ремонт включають проектно-кошторисні витрати; оплату ремонтних робіт; вартість придбання нових деталей, вузлів, агрегатів; вартість заміни зношених конструкцій і деталей у будівлях і спорудах.

Порядок фінансування капітального ремонту залежить від способу його проведення. У разі здійснення капітального ремонту машин, устаткування, транспортних засобів підрядним способом на основі договорів розрахунки провадяться за актами приймання повністю відремонтованих вузлів, агрега-

тів тощо. Розрахунки стосовно ремонту, який здійснюється господарським способом провадяться, як правило, за окремими елементами витрат: виплата заробітної плати, оплата рахунків за матеріальні цінності, деталі, які використані в період проведення ремонту основних засобів тощо.

Контроль за здійсненням капітального ремонту, оформленням кошторисно-технічної документації, економним витрачанням грошових коштів здійснює керівник підприємства [32].

Підприємства (незалежно від підпорядкування і форм власності) протягом звітного періоду мають право витрат на всі види ремонтів (поточний, середній, капітальний) віднести до витрат у сумі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості груп основних засобів на початок звітного року. У цих самих розмірах названі витрати відносять на витрати виробництва, тобто на собівартість виробленої продукції.

Усі витрати на ремонт, у тому числі й ті, що перевищують зазначену суму, відносять на збільшення балансової вартості основних засобів. Таким чином, вони підлягають амортизації за нормами, передбаченими для відповідних груп основних засобів.

Під час розбирання об'єктів, що підлягають ремонту, можуть виявитися придатні для дальшого використання матеріали, запасні частини тощо. Вони оприбутковуються, оцінюються, відображаються в обліку і згодом можуть бути реалізовані або використані в процесі ремонту основних виробничих засобів. Отримані при цьому кошти є джерелом фінансування ремонту основних виробничих засобів.

Ремонт основних невиробничих засобів фінансується з прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, а також інших джерел, за рахунок яких фінансується поточне утримання зазначених основних засобів.

У Податковому кодексі України визначено, що амортизації, окрім іншого, 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 амо-

ртизації, на початок звітного року» [92]. Тобто до поліпшень віднесено як модернізацію, реконструкцію, так і ремонти.

Виходячи з вищенаведеного, ремонти відповідно до бухгалтерського законодавства не належать до поліпшень, а відповідно до податкового – належать. Причому, судячи з норм Податкового кодексу України, до поліпшень відносять всі види ремонту як поточного, так і капітального. Окрім того, чітко не визначено ні в податковому, ні в бухгалтерському обліку види поліпшень, не дано їх тлумачення. Це є недоліками бухгалтерського законодавства, оскільки на практиці інколи важко провести чітку межу між поточним ремонтом, капітальним ремонтом, реконструкцією тощо. А це необхідно зробити, оскільки ремонти і поліпшення по-різному відображаються в обліку, здійснюють різний вплив на первісну вартість об'єктів.

*Дообладнання* є складовою частиною модернізації і його не слід виділяти окремою складовою поліпшень. Добудову, вважаємо, також недоцільно виділяти окремим видом поліпшень, оскільки вона може бути або одним із видів реконструкції, або різновидом капітального будівництва. На нашу думку, серед поліпшень слід виділяти реконструкцію, реставрацію, модернізацію.

*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.

*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.

До реконструкції діючих підприємств відноситься переобладнання діючих цехів і об'єктів основного, підсобного та обслуговуючого призначення, як правило, без розширення існуючих будівель і споруд основного призначення. При реконструкції діючих підприємств може здійснюватися:

- розширення окремих будівель і споруд основного, підсобного та обслуговуючого призначення у випадках, коли нове високопродуктивне і більш досконале за технічними показниками обладнання неможливо розмістити в існуючих будівлях;
- будівництво нових і розширення існуючих цехів і об'єктів підсобного та обслуговуючого призначення з метою ліквідації диспропорцій;
- зведення нових будівель і споруд того ж призначення замість ліквідованих на території діючого підприємства, подальша експлуатація яких за технічними та економічними умовами визнана недоцільною.

До інших видів поліпшення відноситься технічне переобладнання, добудова, дообладнання.

*Технічне переобладнання* – комплекс заходів з підвищення техніко-економічного рівня окремих виробництв, цехів та ділянок на підставі запровадження передової техніки і технології, механізації та автоматизації виробництва, заміни застарілого і фізично зношеного обладнання новим, більш продуктивним, а також з удосконалення загальнозаводського господарства та допоміжних служб. При технічному переобладнанні можуть здійснюватися: встановлення додатково на існуючих площах обладнання і машин, запровадження автоматизованих систем керування та контролю, тощо.

Виходячи з проведеного дослідження, можна зробити такі пропозиції з удосконалення обліку ремонтів та поліпшень необоротних матеріальних активів бюджетних установ:

- 1) не слід виділяти дообладнання окремою складовою поліпшень, оскільки воно є складовою частиною модернізації. Аналогічно недоцільно виділяти окремим видом поліпшень добудову, оскільки вона може бути або одним із видів реконструкції, або різновидом капітального будівництва;

2) якщо величина ремонтів та поліпшень не перевищує 10% залишкової вартості активу на початок року, то ці суми слід включити до видатків установи. Якщо витрати перевищать 10% поріг, то вони збільшуватимуть вартість активу. Запровадження таких норм позитивно вплине на оцінку необоротних матеріальних активів, оскільки буде відображена їх реальна вартість.

### **Висновки до розділу 1**

1. У результаті проведеного дослідження встановлено характерні ознаки активів:

- 1) об'єкти як матеріальні, так і нематеріальні над якими встановлений контроль власників (учасників) підприємства, які здійснюють управління ними;
- 2) активи виникли в результаті минулих подій;
- 3) власники підприємства очікують отримання економічних вигід від використання цих активів.

З огляду на зазначене, вважаємо, що під активами підприємства слід розуміти сукупність матеріальних і нематеріальних цінностей підприємства, які мають грошову оцінку, а також вартостей, у вигляді зносу, резерву, гудвілу тощо, формування та використання яких призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

2. В українському законодавстві відсутнє поняття «необоротні активи». Згідно з Положень (стандартів) бухгалтерського, «необоротні активи» – всі активи, що не є оборотними». Під необоротними активами треба розуміти активи, що використовуються підприємством у його діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року) та від використання яких підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди; та їх вартість може бути достовірно визначена.

3. У процесі експлуатації необоротні матеріальні та нематеріальні активи зношуються, зменшується ефективність їх використання. Підприємству необхідно постійно витрачати грошові кошти для відновлення їх корисності

або поліпшення з метою збільшення майбутніх економічних вигод. Необоротні матеріальні активи потребують постійного технічного обслуговування. Окрім того, для їх використання необхідно проводити поточний та капітальний ремонт, інші заходи, які б продовжили термін експлуатації, підвищили продуктивність і фондівіддачу.

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 спрямовані на підтримання об'єктів основних засобів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід від їх використання в майбутньому.

Дотримуючись запропонованого визначення, до поліпшення необоротних активів, що приводять до зростання майбутніх економічних вигод, доцільно включати: 1) модернізацію; 2) модифікацію; 3) добудову (надбудову); 4) дообладнання; 5) реконструкцію; 6) технічне переозброєння; 7) заміну окремих частин обладнання; 8) впровадження ефективнішого технологічного процесу; 9) інші види поліпшення необоротних активів.

## РОЗДІЛ 2

### ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ

#### **2.1. Облік операцій, пов'язаних із проведенням капітального та поточного ремонту основних засобів**

В останні роки зазнала суттєвих змін методика фінансового обліку основних засобів. Проблема його удосконалення знаходиться в центрі уваги, тому що значною мірою визначає можливості ефективного використання основних засобів та оптимізації пов'язаних з цим витрат.

З наближенням вітчизняного обліку до міжнародних стандартів з'явилося багато публікацій з питань застосування П(С)БО 7 «Основні засоби». Так, ряд авторів розглядають питання амортизації основних засобів [84, 12] та їх оцінки [66, 4]. Вийшли в світ «Методичні рекомендації по фінансового обліку основних засобів», які роз'яснюють принципи фінансового обліку на етапах життєвого циклу об'єктів.

В умовах реформування виявляються дискусійними та невирішеними чисельні важливі питання теоретичного і практичного значення. Так, немає єдиного підходу до формування структури облікової інформації, яка б відповідала загальним управлінським завданням, не вирішено проблему розбіжності фінансового і податкового обліку. У загальному вигляді, проблема обліку основних засобів полягає в недосконалості нормативної бази і, як наслідок, – відсутності чітких вимог до формування відповідної облікової інформації.

Одним із складників загальної проблеми є питання, що пов'язані з обліком витрат з поліпшення основних засобів. Як ресурси довгострокового використання, основні засоби потребують систематичного нагляду за їх станом. Своєчасне і доцільне поліпшення стану об'єктів нерухомості, виробничого обладнання, автотранспорту, комп'ютерної техніки дозволяє не тільки продовжити термін їх експлуатації, а й підвищити ефективність їх використання.

Бухгалтерський облік операцій з поліпшення основних засобів має вирішувати важливе завдання з визначення відповідних витрат підприємства.

Щоб підтримувати свої основні засоби у робочому стані і забезпечувати їх функціонування на досліджуваному підприємстві повинні періодично проводитись ремонтні роботи за системою планово-попереджувального ремонту. Це найбільш досконала система, при якій основні засоби ремонтуються через певні проміжки часу за заздалегідь складеним графіком. Перевага даного підходу полягає в тому, що основні засоби не доводяться до аварійного стану і робота підприємства з технічних причин не зупиняється. У цьому випадку з'являється можливість передбачити витрати грошових коштів, придбати необхідні матеріали, спланувати час проведення ремонту.

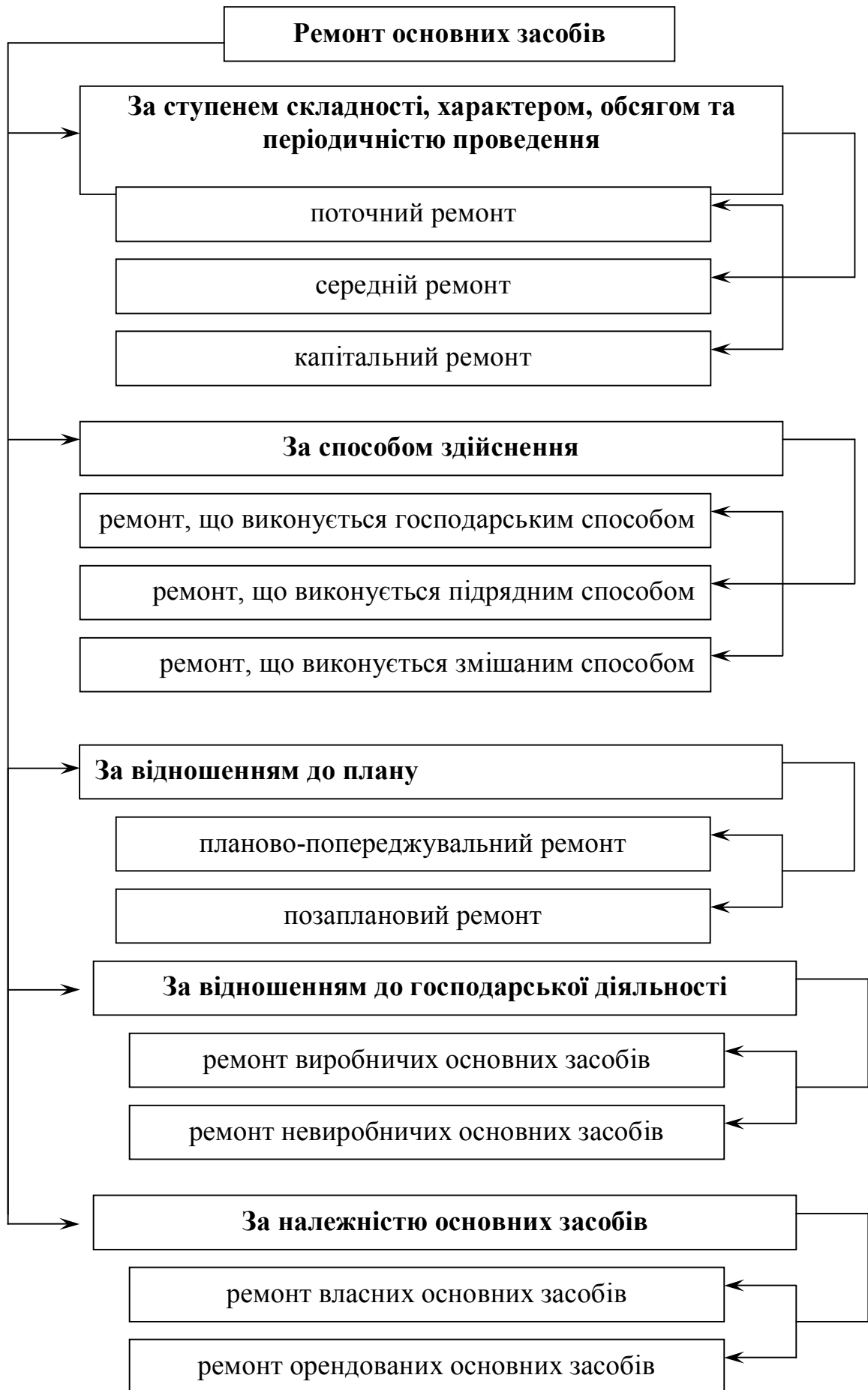
Система ремонтів основних засобів класифікується за певними ознаками (рис. 2.1).

Поточний ремонт – це комплекс ремонтно-будівельних, або ремонтно-монтажних робіт, який передбачає систематичне та своєчасне підтримання експлуатаційних якостей та попередження передчасного зносу конструкцій і інженерного обладнання. Якщо будівля в цілому не підлягає капітальному ремонту, комплекс робіт поточного ремонту може враховувати окремі роботи, які класифікуються як такі, що відносяться до капітального ремонту (крім робіт, які передбачають заміну та модернізацію конструктивних елементів будівлі) [68].

Поточний ремонт повинен проводитись з періодичністю, що забезпечує ефективну експлуатацію будівлі або об'єкта з моменту завершення його будівництва (капітального ремонту) до моменту постановки на черговий капітальний ремонт.

Призначення поточного ремонту – збереження основних засобів у придатному для продуктивного використання стані проведення регулярних ремонтно-профілактичних операцій з метою усунення дрібних неполадок і запобігання прогресуючому фізичному спрацюванню.





**Рис. 2.1. Класифікація ремонтів основних засобів**

Виконується поточний ремонт без відповідних дозволів і погоджень на виконання робіт, проекту.

Як правило, такий ремонт виконується господарським способом власними силами, при цьому на роботи поточного ремонту відповідними спеціалістами може здійснюватися і підрядником на підставі договору, укладеного з ремонтно-будівельною організацією.

Відповідно до стандарту П(С)БО 16 „Витрати” витрати на ремонт основних засобів належить до складу:

- загально виробничих витрат щодо основних засобів, що використовуються безпосередньо в процесі виробництва;
- адміністративних витрат щодо основних засобів загально виробничого призначення;
- витрат на збут щодо основних засобів, пов’язаних із збутом продукції;
- інших операційних витрат щодо основних засобів соціально-культурного призначення.

Отже, витрати ж, які здійснюються на відновлення або підтримку основних засобів у робочому стані, списують на витрати того звітного періоду, у якому вони здійснені. Окрім того, в обліку списання витрат відбувається також за місцями експлуатації основних засобів. При списанні витрат на ремонт, що не поліпшує технічні характеристики основних фондів підприємства, виходячи зі стандартів обліку, зазначені витрати включають до складу витрат звітного періоду. Витрати на такий ремонт не відбиваються в бухгалтерській інформації, що характеризує фактичний моральний і фізичний стан об’єкта, не змінюють розмір первинної вартості й суму джерела (амортизації).

Приклад. Підприємство придбало запасні частини для ремонту обладнання, задіяного у процесі виробництва продукції, на суму 720 грн. (у тому числі ПДВ – 120 грн.). До витрат, пов’язаних з ремонтом обладнання, також відносяться: заробітна плата працівників, що виконували ремонт обладнання – 230 грн.; нарахування єдиного соціального внеску на фонд оплати праці

працівників, зайнятих ремонтом обладнання – 83,26 грн. Загальна сума витрат, пов'язаних з ремонтом обладнання, склала: 600 грн. + 130 грн. + 83,26 грн. = 813,26 грн.

У регістрах бухгалтерського обліку операції, пов'язані з ремонтом обладнання, відображаються такими записами (табл. 2.1):

Таблиця 2.1

**Відображення операцій з поточного ремонту основних засобів,  
виконаного господарським способом**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
	1	2	3	4
1	Перераховано передоплату постачальнику за запасні частини	371	311	720
2	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ (на підставі податкової накладної постачальника)	641	644	120
3	Оприбутковано запасні частини	207	631	600
4	Списано суму податкового кредиту щодо ПДВ	644	631	120
5	Відображено зарахування заборгованостей	631	371	720
6	Передано запасні частини для ремонту обладнання	91	207	600
7	Нарахована заробітна плата працівникам, що виконували ремонтні роботи	91	661	130
8	Здійснено нарахування на фонд оплати праці єдиного соціального внеску	91	651	813,26
9	Списано загальновиборничі витрати, пов'язані з ремонтом обладнання	23	91	813,26

В аналітичному обліку при проведенні ремонту об'єктів основних засобів господарським способом оформляється акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів типової форми № ОЗ-2 в одному примірнику.

Крім того, відомості про проведені роботи з ремонту об'єкта основних засобів мають бути відображені в інвентарній картці обліку основних засобів форми № ОЗ-6 на підставі акта форми № ОЗ-2.

При підрядному способі облік господарських операцій з ремонту зводиться до відображення розрахункових взаємовідносин між замовником і ремонтною організацією. Розрахунки при виконанні робіт з поточного ремонту можуть здійснюватися на підставі Акта приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в), про що зазначається у контракті (договорі) на виконання робіт.

Приклад. Станцією технічного обслуговування виконано ремонт автомобіля. Вартість ремонту 1800 грн. (у тому числі ПДВ – 300 грн.). Автомобіль використовується на підприємстві в збутовій діяльності продукції. Ці операції в регістрах обліку буде відображено такими записами (табл. 2.2):

Таблиця 2.2

**Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з поточного ремонту основних засобів, виконаного підрядним способом**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
	1	2	3	4
1	Перераховано передоплату ремонтній організації	371	311	1800
2	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ (на підставі податкової накладної станції технічного обслуговування)	641	644	300
3	Списано на витрати вартість ремонту автомобіля (на підставі акта здавання-приймання виконаних підрядних робіт)	93	631	1500
4	Списано суму податкового кредиту щодо ПДВ	644	633	300
5	Відображено зарахування заборгованостей	631	371	1800
6	Списано на фінансовий результат витрати, пов'язані з ремонтом	791	93	1500

Після проведення ремонту об'єктів основних засобів оформляється акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів типової форми № ОЗ-2. Акт, підписаний працівником структурного підрозділу підприємства, уповноваженим на приймання основних засобів, і представником підрядної організації, яка здійснювала ремонт, здають до бухгалтерії підприємства. Акт підписується головним бухгалтером (бухгалтером) підприємства і затверджується керівником підприємства або особами, на те уповноваженими. У технічному паспорті відповідного об'єкта основних засобів мають бути внесені необхідні зміни до характеристики об'єкта, пов'язані з капітальним ремонтом. При виконанні ремонтних робіт підрядним способом акт складається в двох примірниках. Другий примірник передається підприємству, що виконувало ремонт об'єкта основних засобів. Крім того, відомості про проведені роботи з ремонту об'єкта основних засобів мають бути відображені в інвентарній картці обліку основних засобів (форма № ОЗ-6) на підставі акта форми № ОЗ-2 [85, 326].

Ремонт об'єктів основних засобів може здійснюватися такими способами:

- господарський спосіб, коли роботи виконуються своєю робочою силою і на нього витрачаються будівельні матеріали того підприємства, на балансі якого ці об'єкти враховуються, тобто підприємство не користується послугами сторонніх організацій для виконання ремонту своїх об'єктів основних засобів;
- підрядний спосіб, коли ремонтні роботи виконують сторонні організації або підрозділи цієї організації, які не входять до складу зведеного балансу основної діяльності підприємств;
- змішаний спосіб, коли ремонтні роботи виконуються власними силами підприємства і сторонніми організаціями.

Іншим видом ремонту є капітальний. Капітальний ремонт – це ремонт, під час якого об'єкт повністю розбирається, замінюються чи відновлюються зношені деталі та вузли машин, обладнання, транспортних засобів, заміню-

ються зношені конструкції на більш надійні, міцні та економічні, які дають змогу поліпшити експлуатаційні можливості ремонтованих об'єктів (будівель, споруд) тощо [68]. Проводять капітальний ремонт здебільшого через тривалі проміжки часу (один раз за кілька років).

Капітальний ремонт основних засобів часто супроводжується зупиненням об'єкта на тривалий час. Виконують такий ремонт за наявності затвердженої в установленому порядку проектно-кошторисної документації на ремонт об'єктів основних засобів.

Капітальний ремонт може виконуватися, як і поточний, підрядним способом, господарським або змішаним способом.

За сучасних умов господарювання і формування ринкової економіки важливого значення набуває економічна оцінка доцільності витрат на капітальний ремонт виробничого устаткування. Це пояснюється тим, що на підприємстві діюче устаткування протягом фактичного строку експлуатації капітально реконструюють кілька разів. Проте, коли проведення першого капремонту в більшості випадків є економічно вигіднішим за придбання нової машини (він здійснюється, як правило, до настання техніко-економічного старіння, а фактичні витрати на нього не перевищують 35-40 % балансової вартості), то наступні капремонти часто коштують дорожче, ніж нове устаткування аналогічного призначення [97, 125].

Для економічної оцінки ефективності витрат на капітальний ремонт порівнюють два альтернативні варіанти:

- перший – капремонт фізично зношеної машини і продовження строку її експлуатації на один ремонтний цикл;
- другий – заміна машини, що потребує капремонту на нову.

Загальний розмір витрат на ремонтне обслуговування діючих основних засобів залежить від кількості ремонтів протягом фактичного строку їхньої експлуатації та від собівартості кожного ремонту. Це означає, що для помітного зменшення витрат на ремонт устаткування та інших видів основних засобів (ремонтно-експлуатаційні витрати на підприємствах України надмірно

великі) необхідно: по-перше, довести до раціонального мінімуму кількість ремонтів основних засобів протягом усього періоду їх функціонування; по-друге, максимально зменшити витрати на проведення одного ремонту.

Скорочення кількості ремонтів можна досягти, збільшуючи фізичну довговічність устаткування та визначаючи раціональні строки його експлуатації. Головним напрямком зниження собівартості ремонтних робіт є істотне підвищення організаційно-технічного рівня самого ремонтного виробництва, його індустріалізації, тобто максимальне наближення процесу ремонту за характером організації і технології до процесу виготовлення нових машин і устаткування.

Бухгалтерський облік ремонту основних засобів повинен надати інформацію про обсяг і собівартість ремонтних робіт; забезпечити контроль за використанням виділених на проведення ремонту коштів за призначенням, правильністю віднесення їх до складу витрат виробництва.

До 1 липня 1997 року, тобто до дати набрання чинності Закону про прибуток, коли існував тільки один облік – бухгалтерський, витрати на поточний ремонт основних засобів виробничого призначення включались до собівартості продукції (робіт, послуг), а витрати на капітальний і середній ремонт зазначених засобів відносилися у зменшення амортизаційного фонду на капітальний ремонт, джерелом якого також була собівартість. Іншими словами, витрати на ремонт ніяк не впливали на первісну вартість об'єктів основних засобів.

При цьому збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів було можливе лише на суму здійснених у такі об'єкти капітальних витрат.

Після цього три роки (з 01.07.1997 р. по 01.07.2000 р.) на догоду податкового законодавства порушувалися канони бухгалтерського обліку. Первісна вартість об'єктів основних засобів у цей період збільшувалася не тільки на суму витрат, понесених підприємством на реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння таких об'єктів, а й на суму витрат на поточний і капітальний ремонт, а також інших видів їх поліпшень, якщо вона перевищувала установлену Законом про прибуток гранично допустиму величину.

З прийняттям і введенням в дію П(С)БО7 “Основні засоби” відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт основних засобів приведене у відповідність до міжнародних норм та істотно відрізняється від порядку, встановленого податковим законодавством.

Як уже зазначалось внаслідок своєї специфіки основні засоби використовуються на підприємстві протягом тривалого часу, багаторазово беручи участь у процесі виробництва, тому для нормального функціонування об’єктів основних засобів підприємство несе певні витрати на їх підтримання у працездатному стані та відновлення.

Особливості обліку затрат на ремонти основних засобів – це складова частина поліпшення основних засобів.

Бухгалтерський облік витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів регламентується П(С)БО7 “Основні засоби”, згідно з яким дані витрати поділяються на дві групи:

*1 група.* Витрати на поліпшення основних засобів, у результаті здійснення яких економічні вигоди, первісно очікувані від використання об’єкта, зростають. До таких поліпшень відносяться: модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо. Згідно з пунктом 14 П(С)БО 7 “Основні засоби” витрати на проведення таких заходів збільшують первісну вартість основних засобів [95]. Ці витрати підприємство обліковує на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” з наступним їх віднесенням на рахунок 10 “Основні засоби”.

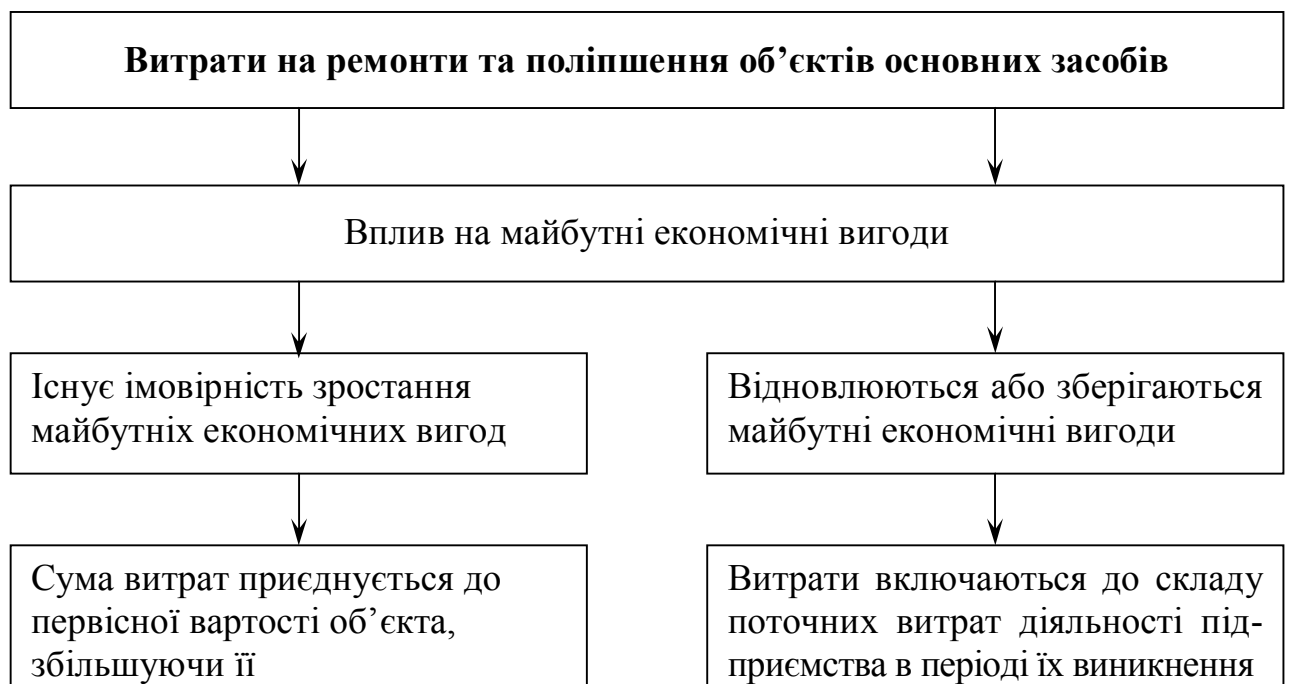
*2 група.* Витрати, що здійснюються для підтримання в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод його використання, згідно з пунктом 15 П(С)БО 7 “Основні засоби”, відносяться до витрат звітного періоду [95]. Облік їх ведеться згідно з П(С)БО 16 “Витрати”. У бухгалтерському обліку ці витрати обліковуються на рахунках витрат, а саме: 23 “Виробництво” – у випадку, якщо ремонтуються основні засоби виробничого призначення; 91 “Загальновиробничі витрати” – при ремонті основних засобів загальновиробничого призначення, тобто таких, що беруть участь в управлінні



цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва; 92 “Адміністративні витрати” – при ремонті основних засобів, що беруть участь в управлінні і обслуговуванні підприємства; 92 “Витрати на збут” – у випадку ремонту основних засобів, пов’язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; 941 “Витрати на дослідження і розробки” – при ремонті основних засобів, що беруть участь у дослідженнях і розробках, які здійснює підприємство.

Виходячи з норм, установлених пунктами 14 і 15 П(С)БО 7 “Основні засоби”, можна зробити висновок, що підхід до відображення витрат, пов’язаних з експлуатацією або поліпшенням стану основних засобів у бухгалтерському обліку залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об’єктів.

Для наочності покажемо розмежування таких витрат у бухгалтерському обліку у вигляді схеми (рис. 2.2).



**Рис. 2.2 Розмежування витрат на поліпшення і ремонти основних засобів в бухгалтерському обліку**

Необхідно звернути увагу на те, що тільки в тому випадку, коли роботи з відновлення об’єкта основних засобів передбачають поліпшення його функціональних можливостей, підвищуючи оцінений первісно рівень його проду-

ктивності (термін корисного використання, потужність, якість застосування тощо), внаслідок чого зростуть економічні вигоди від його використання, сума витрат на такі поліпшення збільшує первісну вартість цього об'єкта основних засобів.

Враховуючи ці особливості, для цілей бухгалтерського обліку необхідний чіткий розподіл заходів щодо поліпшення основних засобів на такі:

- здійснення яких спричинить збільшення майбутніх економічних вигод від використання об'єкта основних засобів;
- проведення яких спрямоване на підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані та одержання в майбутньому первісно очікуваних економічних вигод, що були притаманні об'єкту на початок його використання.

Прикладом поліпшень, які спричиняють збільшення майбутніх економічних вигід, є:

- модифікація об'єкта основних засобів з метою продовження терміну його корисної експлуатації, включаючи зростання його виробничої потужності;
- модернізація об'єкта для досягнення значного поліпшення якості продукції, що випускається;
- добудування;
- дообладнання;
- реконструкція тощо.

Важливо також зауважити, що для цілей бухгалтерського обліку зміна первісної вартості об'єктів основних засобів допускається не тільки в бік збільшення у випадках їх поліпшення. При частковій ліквідації відповідних об'єктів їх первісна вартість підлягає зменшенню. Підтвердження тому знаходимо все в тому ж пункті 14 П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Таким чином, з вищенаведеного можна зробити висновок, що за наявності в одного об'єкта основних засобів декількох частин, котрі мають різний термін корисного використання, заміна кожної такої частини при поліпшенні такого об'єкта відображається в бухгалтерському обліку як вибуття і придбання самостійного інвентарного об'єкта. Це припущення повністю відпові-

дає визначенню об'єкта основних засобів, наведеному в пункті 4 П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний термін корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів [107, 248].

Порядок відображення в фінансовому 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”. Накопичені на рахунку 15 „Капітальні інвестиції” витрати, які становлять собівартість робіт з поліпшення об'єктів основних засобів, списуються на збільшення первісної (балансової) вартості відповідних об'єктів основних засобів і на рахунок звітного періоду.

Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів виробничого призначення відображаються в обліку бухгалтерськими проводками:

1. На суму витрат (без ПДВ) при виконанні робіт з поліпшення основних засобів підрядним способом:

Д-т 15 „Капітальні інвестиції”

К-т 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

2. На суму витрат (без ПДВ) при виконанні робіт з поліпшення основних засобів господарським способом:

Дт 15 „Капітальні інвестиції”

Кт 20 „Виробничі запаси”

Кт 66 „Розрахунки з оплати праці”

Кт 65 „Розрахунки за страхуванням” та ін.

3. Після завершення модернізації, добудови, дообладнання, реконструкції об'єкта витрати на його поліпшення списуються з рахунка 15 „Капітальні інвестиції” в загальній сумі витрат контировкою:

Дт 10 „Основні засоби” та відповідного рахунка витрат  
Кт 15 „Капітальні інвестиції”.

Із введенням у дію Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів прийняття рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей, які приведуть до збільшення економічних вигод, чи здійснюються для підтримки пов'язані з ремонтами об'єктів основних засобів, не завжди виникають в одному місці, ремонт об'єкта може бути розпочато в кінці року або кварталу, а закінчено на початку наступного року чи кварталу. На поліпшення об'єкта може бути витрачено не один місяць. Проте вже після завершення всіх відповідних робіт керівник зможе прийняти рішення. Отже, в момент виникнення витрат, пов'язаних з проведенням ремонтів об'єктів основних засобів, зміну економічних вигод розрахувати неможливо.

У разі застосування для обліку ремонтних витрат рахунків класів 8 і 9 на фінансові результати підприємства впливатимуть незавершені ремонтні роботи, оскільки сальдо рахунків класу 8 підлягає розподілу за дебетом рахунків класу 9, сальдо яких щомісяця чи наприкінці року закривається на фінансові результати незалежно від ступеня завершеності робіт, витрати по яких відображували в момент виникнення за дебетом відповідних витратних рахунків. Отже, в момент виникнення ремонтних витрат, до прийняття рішення керівника про їх вплив на економічні вигоди закладу, рахунки класів 8 і 9 для обліку вказаних витрат не застосовують.

Оскільки зазначені витрати виникають по об'єктах основних засобів, для узагальнення інформації про наявність і рух яких призначений клас 1, то витрати на проведення їхніх ремонтів у момент виникнення пропонуємо відображувати на рахунку 15. Проте, як зазначалося раніше, Інструкцією відображення цих операцій за дебетом рахунку 15 не передбачено.

Вважаємо за доцільне введення додаткового субрахунку 156 «Поліпшення та відновлення основних засобів» до Плану рахунків та збіль-

шення переліку операцій, які відображують за дебетом рахунку 15 згідно з Інструкцією.

Капітальні витрати на поліпшення земель доцільно, на наш погляд, враховувати на окремому субрахунку 157 тієї ж назви до моменту їх завершення. Лише після закінчення робіт по поліпшенню земель (осушення, зрошування і ін.) їх вартість повинна списуватися з кредиту субрахунку 157 в дебет субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». З наступного місяця після завершення таких робіт їх вартість повинна амортизуватися в основному з використанням прямолінійного методу.

Щодо обліку інших капітальних робіт і витрат (витрати на проектно-пошукові роботи, утримання відділів капітального будівництва і т.п.), то їх, доцільно враховувати у момент виникнення на окремому субрахунку 158 «Інші капітальні інвестиції» і розподіляти пропорційно контрактній вартості витрат на будівельно-монтажні роботи і устаткування. Такий порядок обліку дозволить більш точно визначити первинну вартість складових основних засобів, які виступають окремими об'єктами при нарахуванні амортизації, адже остання нараховується не в цілому по знов спорудженому об'єкту, а окремо по його складових (будівлі, споруди, устаткування і інші основні засоби). Тож необхідно виділити окремий субрахунок 158 для обліку інших капітальних інвестицій в структурі рахунку 15, що дасть можливість отримати необхідну інформацію для заповнення статистичної звітності без додаткових вибірок.

Вважаємо, що на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» доцільно узагальнювати лише витрати по виконанню будівельно-монтажних робіт як підрядним, так і господарським способом для власних потреб підприємства.

На окремих аналітичних рахунках до субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» пропонуємо здійснювати облік устаткування і інших активів, які після введення їх в експлуатацію стають основними засобами і узагальнюються на окремих субрахунках рахунку 10 «Основні засоби» (окрім будівель, споруд, землі і капітальних витрат на поліпшення земель).

На цьому ж субрахунку (152) доцільно вести облік затрат на проведення робіт, пов'язаних з монтажем устаткування, оскільки вони повинні включатися в його первинну вартість [73].

При цьому слід враховувати різноманітність форм капітальних вкладень, що характеризують організаційні та фінансові умови здійснення окремим підприємством (індивідуальним інвестором) інвестиційної діяльності. У цьому зв'язку доцільно приведення структури рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у відповідність із структурою відтворення основних засобів і способами організації інвестиційного циклу. На нашу думку, до цього рахунку додатково до субрахунків 151 і 152 можуть бути відкриті рахунки другого (Інвестиції в реконструкцію, модернізацію й інші види поліпшень об'єктів основних засобів), «Інвестиції в ремонт, що підлягає капіталізації») і третього («Інвестиції в організацію проектних робіт, «Інвестиції по утриманню будівельних організацій (забудовників)», «Інвестиції в організацію будівельно-монтажних робіт і забезпечення будівництва обладнанням», «Інвестиції в будівництво об'єктів «під ключ»») порядків.

Поглиблена деталізація структури Плану рахунків бухгалтерського обліку забезпечить відповідність методики обліку капітальних інвестицій, що діє на підприємствах із законодавством України про інвестиційну діяльність, а також отримати, як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам більш повну інформацію стосовно обліку капітальних інвестицій.

## **2.2. Облік ремонтів основних засобів, які знаходяться в оренді**

Підприємства, які не мають власних засобів праці, можуть орендувати їх у інших. Права та обов'язки орендаря і орендодавця за договором оренди регулюються нормами ЦКУ, згідно з якими виділяються технічне обслуговування переданого в оренду майна, його поточний та капітальний ремонт, а також поліпшення.

Відповідно до цього Кодексу оренда є наймом, орендар – наймачем, а орендодавець – наймодавцем [120].

Наймач має право змінювати стан речі, переданої йому у найм, лише за згодою наймодавця. Наймач може поліпшити річ, яка є предметом договору найму, лише за згодою наймодавця. Тобто без згоди наймодавця наймач не має права проводити ремонт.

Згідно з Цивільним кодексом поточний ремонт речі, переданої у найм, провадиться наймачем за його рахунок, якщо інше не встановлено договором або законом, капітальний ремонт речі, переданої у найм, провадиться наймодавцем за його рахунок, якщо інше не встановлено договором або законом [120].

Зі змісту цієї норми випливає, що за загальним правилом поточний ремонт провадиться наймачем за свій рахунок і наймодавцем не відшкодовується, натомість капітальний ремонт провадиться наймодавцем за його рахунок. Однак договором цей порядок може бути змінено.

Якщо поліпшення можуть бути відокремлені від речі без її пошкодження, наймач має право на їх вилучення. Якщо поліпшення речі зроблено за згодою наймодавця, наймач має право на відшкодування вартості необхідних витрат або на зарахування їх вартості в рахунок плати за користування річчю. Якщо в результаті поліпшення, зробленого за згодою наймодавця, створено нову річ, наймач стає її співвласником. Частка наймача у праві власності відповідає вартості його витрат на поліпшення речі, якщо інше не встановлено договором або законом. Якщо наймач без згоди наймодавця зробив поліпшення, які не можна відокремити без шкоди для речі, він не має права на відшкодування їх вартості [120].

Відображення в фінансовому та податковому обліку ремонту основних засобів, отриманих в операційну оренду, відрізняється від тих, що отримані у фінансову оренду. Тому насамперед визначимося, яка оренда є операційною, а яка фінансовою.

Згідно з П(С)БО 14 операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова.

У свою чергу, фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренду вважають фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;
- оренду може бути припинено орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди [95].

Податкове визначення цих термінів дещо відрізняється від їх бухгалтерського тлумачення. Відповідно до податкового кодексу оперативний лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає відповідно до договору оперативного лізингу (оренди) передання орендарю майна, що підпадає під визначення основного засобу, придбаного або виготовленого орендодавцем на умовах інших, ніж передбачаються фінансовим лізингом (орендою).

Фінансовий лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, яка передбачає відповідно до договору фінансового лізингу (оренди) передання орендарю майна, що підпадає під визначення основного-



засобу, придбаного або виготовленого орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу.

Лізинг (оренду) вважають фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов:

- об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менше 75% від його первісної вартості за нормами амортизації, визначеними законом, та орендар зобов'язаний придбати об'єкт лізингу у власність протягом строку дії лізингового договору або в момент його закінчення за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;
- сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує первісну вартість об'єкта лізингу;
- якщо у лізинг передається об'єкт, що перебував у складі основних фондів лізингодавця протягом строку перших 50% від амортизації його первісної вартості, загальна сума лізингових платежів має дорівнювати або бути більшою 90% від звичайної ціни на такий об'єкт лізингу, діючої на початок строку дії лізингового договору, збільшеної на суму процентів, розрахованих виходячи з облікової ставки Нацбанку України, визначеної на дату початку дії лізингового договору на весь його строк;
- майно, яке передається у фінансовий лізинг, є виготовленим за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик [83].

Під терміном «строк фінансового лізингу» розуміють строк віддати передання майна лізингоотримувачу (орендарю) до дати набуття права власності на таке майно або здійснення останнього лізингового платежу лізингоотримувачем, залежно від того, яка подія сталася раніше.

Незалежно від того, належить лізингова операція до фінансового лізингу відповідно до вищенаведеного чи ні, сторони договору можуть визначити при укладенні договору таку операцію, як оперативний лізинг без права по-

дальшої зміни статусу такої операції до закінчення дії відповідного договору.

Перш ніж витрати на ремонт орендованих основних засобів відобразити в фінансовому та податковому обліку, орендарю слід ще раз уважно ознайомитися з умовами орендного договору та з'ясувати для себе, який вид оренди фактично має місце – операційна (оперативна) чи фінансова. Якщо в результаті ознайомлення з умовами договору з'ясується, що, наприклад, оренда відповідає умовам фінансової, а об'єкт основних засобів враховується як отриманий в операційну оренду, слід зробити відповідні виправлення в обліку. А подібні помилки зустрічаються не так вже й рідко, як може видатися на перший погляд. До речі, оскільки податкове та бухгалтерське визначення операційної (у податковому обліку-оперативної) та фінансової оренди дещо різняться, можлива ситуація, коли в податковому обліку матиме місце один різновид оренди, а в бухгалтерському – інший.

Бухгалтерський облік ремонтів орендованих основних засобів не викликає особливих труднощів. Регламентується він насамперед нормами П(С)БО 14. Так, витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди, що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди [95]. Тобто понесені витрати відображаються кореспонденцією рахунків за дебетом відповідного субрахунку рахунку 15 та кредитом субрахунків рахунків обліку понесених витрат – 20, 22, 66, 65, 685 тощо. У подальшому накопичені на відповідному субрахунку рахунку 15 витрати списуються у дебет одного з субрахунків рахунку 10 на збільшення первісної вартості об'єкта фінансової оренди (якщо інший порядок не передбачено орендною угодою).

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди, що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем за дебетом субрахунку 153, після чого зараховуються до складу інших необоротних матеріальних активів як первісна вартість нового об'єкта, тобто з кредиту субрахунку 153

списуються у дебет субрахунку 117 [75].

Витрати, що здійснюються для підтримання орендованого об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, визнаються витратами звітного періоду. В цьому разі йдеться не лише про ремонтні витрати, а й про витрати на технічне обслуговування орендованих основних засобів. Залежно від функціонального призначення орендованих основних засобів ці витрати відображаються за дебетом рахунку 23 або одного з рахунків класу 9.

Можна зауважити, що в цілому після набуття чинності з 01.04.2011 р. Податкового кодексу підхід до податкового обліку витрат на ремонти та поліпшення орендованих об'єктів зберігся. Хоча певні нововведення все ж виникли. Вони зумовлені, насамперед, переходом на пооб'єктний (у межах кожної з груп) податковий облік основних засобів.

Ремонти та поліпшення за згодою орендодавця як і Закон про податок на прибуток, так і Податковий кодекс дозволяє орендарю відображати в податковому обліку витрати на ремонти та поліпшення об'єктів, що оренднуються, за умови, що таке право закріплене за орендарем у договорі оренди. Хоча, слід зауважити, насправді, проводити поточний ремонт (спрямований на підтримання об'єктів у робочому стані) орендар має право, навіть якщо договір не згадує про обов'язок його проведення орендарем. Це пов'язане з тим, що за загальним правилом, передбаченим цивільним кодексом, обов'язок з проведення поточного ремонту за свій рахунок покладено на орендаря, якщо інше не встановлено договором або законом. Отже, навіть якщо в договорі оренди взагалі нічого не зазначено про поточний ремонт, то проводити його – обов'язок орендаря. Та все ж для уникнення різного роду непорозумінь краще, щоб застереження про проведення орендарем як ремонтів, так і поліпшень було присутнє в орендному договорі.

Якщо ремонти та поліпшення здійснено орендарем без підкріпленої договором згоди орендодавця, то таке краще не допускати, оскільки це, насамперед, тягне за собою несприятливі наслідки для самого орендаря. Адже в та-

кому разі орендар, по-перше, не має права вимагати від орендодавця компенсації ремонтних витрат (оскільки орендар у цьому випадку права на відшкодування витрат не має), а по-друге, не зможе скористатися «орендними» нормами податкового кодексу України та відобразити витрати на ремонти та поліпшення в податковому обліку.

Щоправда, якщо виконані поліпшення можна відокремити від орендованого об'єкта, то ЦКУ дозволяє орендарю вилучити їх та залишити в себе. А от якщо відокремити поліпшення від орендованого об'єкта неможливо, то їх передача при поверненні об'єкта оренди розглядатиметься як безоплатна передача з усіма податковими наслідками для сторін, що з цього випливають. Тому, якщо вже сталося так, що орендований об'єкт почав покращуватися без згоди орендодавця, то для сторін буде краще перевести таку операцію до розряду операцій, коли поліпшення здійснено за згодою орендодавця, але, наприклад, без відшкодування їх вартості орендарю.

На відміну від бухгалтерського обліку, податковий підхід до обліку ремонтів та поліпшень, як і раніше, однаковий і не розмежовує при цьому між собою в цілях оподаткування такі ремонтні заходи. При цьому, як і при ремонтах (поліпшеннях) власних основних засобів, відобразити в податковому обліку витрати на ремонти (поліпшення) орендованого майна, як і раніше, потрібно з оглядкою на 10% ремонтний ліміт, що розраховується за тими самими правилами – як 10 % «податкової» сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ на початок звітного року (без урахування при цьому балансової вартості об'єктів оперативної оренди, що значаться на балансі орендодавця).

При проведенні ремонтів та поліпшень орендар у податковому обліку:

- суму витрат на ремонти та поліпшення орендованих об'єктів у межах 10% «ремонтного» ліміту відносить на витрати періоду, в якому були здійснені такі ремонти або поліпшення;
- із суми витрат на ремонти та поліпшення орендованого майна, що перевищує 10%, формує окремий об'єкт основних засобів, який підлягатиме «податковій» амортизації [92].

Витрати на ремонт в податковому обліку можуть бути відображені тільки за умови їх належного документального підтвердження відповідними первинними документами, обов'язковість ведення та зберігання яких передбачена правилами бухгалтерського обліку чи іншими документами – актами виконаних ремонтних робіт. Що стосується безпосередньо відображення витрат на ремонтні заходи в податковому обліку, то слід зауважити, що згідно з «податковою» класифікацією витрат, що запроваджується ПКУ, витрати на ремонти та поліпшення орендованих основних засобів (як і витрати на техобслуговування) з 01.04.2011 р. залежно від функціонального призначення об'єктів, що орендуються (цілей їх використання), відноситимуться або на собівартість – щодо орендованих об'єктів, які безпосередньо використовуються при виробництві продукції, товарів, робіт, послуг, або потраплятимуть до складу інших витрат діяльності, усередині яких відповідно включатимуться до загальновиробничих витрат, адміністративних витрат або витрат на збут [92].

Отже, підсумуємо: у періоді проведення ремонтних заходів сума витрат на ремонти та поліпшення в межах 10% «ремонтного» ліміту за умови відповідного документального підтвердження може бути віднесена орендарем у податковому обліку до складу податкових витрат.

«Ремонтні» витрати понад 10% ліміт (створення орендарем окремого об'єкта ОЗ). У цьому випадку, зазначаючи про формування із суми понадлімітних «ремонтних» витрат у податковому обліку об'єкта основних засобів, ПКУ при цьому нічого не уточнює щодо того, до складу якої з «податкових» груп основних засобів слід зараховувати такий об'єкт. Ситуація ускладнюється ще і тим, що в побудованій «у дусі бухобліку» податкової класифікації об'єктів, передбаченій ПКУ, серед 16 груп основних засобів та інших необоротних активів групи «Інші необоротні матеріальні активи» немає. Щодо «податкової» групи 9 «Інші основні засоби» (призначеної все ж для обліку основних засобів), то її навряд чи в цьому випадку можна вважати відповідною.

Узагальнимо особливості обліку поліпшень орендованих ОЗ (за умови, що вони, звісно, здійснюються за згодою орендодавця) у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

**Облік поліпшень орендованих основних засобів,  
здійснених за згодою орендодавця [105, 25]**

<b>Поліпшення орендованих ОЗ</b>		
<b>з компенсацією витрат орендодавцем:</b>		<b>без компенсації витрат орендодавцем</b>
<b>варіант 1: відразу після здійснення поліпшень</b>	<b>варіант 2: після закінчення строку оренди</b>	
1	2	3
<b>БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК</b>		
<b>В орендаря</b>		
<p>Орендар збирає витрати на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», однак при цьому об'єкт на субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи» не відображає (відповідно бухгалтерська амортизація в цьому випадку не нараховуватиметься). При передачі поліпшень на баланс орендодавця, який відшкодовує їх вартість, орендар відображає продаж таких поліпшень з Кт субрахунку 153.</p>	<p>Орендар відображає витрати на поліпшення на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», після чого зараховує сформований об'єкт інших необоротних матеріальних активів на субрахунок 117 «Інші необоротні матеріальні активи» та амортизує його (із застосуванням прямолінійного або виробничого методу. При цьому нарахування амортизації відбувається протягом строку корисного використання об'єкта, який у цьому випадку орендарю логічно прив'язати до строку оренди. Передачу поліпшень на баланс орендодавця, який відшкодовує їх вартість, орендар у бухобліку відображає як продаж такого об'єкта</p>	<p>Орендар створює об'єкт інших необоротних матеріальних активів (Дт 117 Кт 153) та амортизує його прямолінійним або виробничим методом. Застосування цих методів зручне тим, що вони передбачають списання вартості об'єкта протягом строку його корисного використання (який у цьому випадку в бухобліку логічно прив'язати до строку оренди). При цьому доцільність повної амортизації вартості об'єкта протягом строку оренди пов'язана з тим, що після повернення ОЗ орендодавцю об'єкт, сформований із витрат на поліпшення орендованих ОЗ, у орендаря повністю амортизується та перестане відповідати критеріям активу. При поверненні об'єкта оренди орендар списує суму нарахованого зносу за ним (Дт 132 Кт 117). При цьому продаж об'єкта не відображається, оскільки компенсація витрат з поліпшення в цій ситуації не передбачалася первісно. Зауважимо, що в ситуації, коли орендодавець не компенсує орендарю вартість поліпшень і здійснені поліпшення можуть бути відокремлені від об'єкта оренди без його пошкодження, орендар має право на їх вилучення (ч. 2 ст. 778 ЦКУ).</p>

<b>В орендодавця</b>		
Орендодавець і при варіанті 1, і при варіанті 2 відображає відшкодування в бухгалтерії як витрат на поліпшення об'єкта ОЗ, наданого в оренду (тобто з їх капіталізацією на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» з подальшим збільшенням на їх величину на рахунку 10 вартості відповідного об'єкта ОЗ — предмета договору оренди)		Орендодавець, який одержує від орендаря безоплатно (без відшкодування витрат) поліпшення ОЗ (які призводять до зростання майбутніх економічних вигод від використання об'єкта ОЗ), відображає їх в бухгалтерії як безоплатно отримані (Дт 152 Кт 424)
<b>ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК</b>		
<b>В орендаря</b>		
Якщо за домовленістю сторін орендодавець компенсує витрати орендарю відразу у кварталі поліпшень, то орендар відображає операції в податковому обліку як продаж робіт. У такому разі суму компенсації, на наш погляд, орендар включає до доходів, а суму витрат на поліпшення відносить на витрати. При цьому в орендаря виникають податкові зобов'язання з ПДВ.	Орендарю при отриманні відшкодування від орендодавця після закінчення строку оренди слід відображати як продаж ОЗ (якщо, звісно, ремонтні витрати перевищили 10% ліміт та з них орендарем було створено окремий об'єкт З). Тобто: -сума перевищення доходів від продажу над балансовою вартістю об'єкта ОЗ включається до складу доходів платника податків; -сума перевищення балансової вартості об'єкта ОЗ над доходами від його продажу відноситься платником податків на витрати. Якщо орендодавець відшкодовує орендарю вартість поліпшень, які через неперевіщення 10% ліміту були віднесені орендарем у повній сумі на витрати, то логічно розглядати таку операцію як продаж робіт. Отже, у орендаря включає суму відшкодування від орендодавця до доходів. При цьому в будь-якому разі при компенсації орендар повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ	При поверненні об'єкта, що орендується, після закінчення договору оренди орендар користується правилами, визначеними ПКУ для заміни (ліквідації) ОЗ. А отже, у періоді повернення орендованого майна орендар має право віднести залишкову вартість об'єкта, створеного з «понадлімітних ремонтних» витрат, що амортизується у податковому обліку на витрати, до складу інших витрат. У такому ж порядку орендар списує в податковому обліку і суму поліпшень у разі знищення, викрадення або руйнування об'єкта оренди. Щоправда, не дуже приємний для орендаря момент у цьому випадку буде пов'язаний з нарахуванням ПДВ. Адже оскільки поліпшення орендованих ОЗ у цьому випадку передаються орендодавцю без компенсації (безоплатно), то в орендаря у разі такої безоплатної передачі виникає необхідність нарахувати ПДВ (за ставкою 20%) виходячи з фактичної ціни операції, але не нижче звичайної ціни. Причому позаяк ПКУ містить згадку про звичайні ціни, то, вважаємо, орендарю доведеться нарахувати ПДВ виходячи з тієї ринкової вартості, у розмірі якої можуть бути оцінені поліпшення на момент передачі орендодавцю.

В орендодавця	
Для орендодавця норми <i>ПКУ</i> в цьому випадку не працюють, а сума відшкодування відображається як витрати на поліпшення власних основних засобів. Фактично в цьому випадку виходить, що орендодавець здійснює витрати на поліпшення ОЗ через іншу особу (орендаря), а їх відшкодування вказує на те, що такі витрати, по суті, здійснюються за рахунок орендодавця	Відповідно до <i>ПКУ</i> , орендодавець не змінює вартість основних засобів, що амортизується, та не збільшує витрати на суму витрат, понесених орендарем на поліпшення орендованого об'єкта.

Розглянемо особливості обліку техобслуговування, ремонтів та поліпшень орендованих основних засобів на прикладах, за умови, що ремонтні заходи, що проводяться, відбуваються після 01.04.2011 р.

Приклад. Орендар здійснив поточний ремонт автомобіля, який узято в оренду та використовується в адміністративних цілях. Витрати на ремонт згідно з рахунком СТО склали 3600 грн. (у тому числі ПДВ – 600 грн.). У податковому обліку суму витрат на ремонт у межах 10 % ремонтного ліміту (припустимо, 1000 грн.) орендар відносить на витрати, а на суму перевищення (2000 грн.) – створює окремий об'єкт ОЗ «Ремонти (поліпшення) орендованого транспортного засобу» групи 5. Крім того, витрати на техобслуговування такого орендованого автотранспорту склали 1440 грн. (у тому числі ПДВ – 240 грн.)

Таблиця 2.5

### Поточний ремонт та техобслуговування орендованих основних засобів

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
	Дебет	Кредит		доходи	витрати
1	2	3	4	5	6
<b>Поточний ремонт</b>					
1. Відображено витрати з проведення ремонту орендованого автотранспорту на СТО	92	631	3000	–	1000*
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	600	–	–
3. Оплачено вартість робіт СТО, що проводила ремонт	631	311	3600	–	–
* У податковому обліку витрати на ремонт у межах 10 % (1000 грн.) орендар відносить на витрати (до складу інших адміністративних витрат), а на суму понадлімітних витрат (2000 грн.) створює окремий об'єкт ОЗ «Ремонти (поліпшення) орендованого транспортного засобу» групи 5.					



Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5	6
<b>Техобслуговування</b>					
1. Відображено витрати на техобслуговування орендованого автотранспорту	92	631	1200	–	1200*
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	240	–	—
3. Оплачено вартість техобслуговування	631	311	1440	–	—
* У податковому обліку витрати на техобслуговування орендованого автотранспорту орендар у повній сумі (1200 грн.) відносить на витрати (до складу інших адміністративних витрат згідно з п.п. «в» п.п. 138.10.2 ПКУ).					

Приклад. Підприємство-орендар за згодою орендодавця здійснило поліпшення приміщення, що орендується під офіс, – дообладнало центральний вхід. Дообладнання здійснювалося сторонньою організацією. Витрати на дообладнання склали 60480 грн. (у тому числі ПДВ –10080 грн.). У податковому обліку 10 % ремонтний ліміт орендарем уже вичерпано, тому із суми ремонтних витрат орендар у податковому обліку формує окремий об'єкт ОЗ «Ремонти (поліпшення) орендованого офісу» групи 3, балансовою вартістю 50400 грн.

За домовленістю сторін після закінчення строку оренди поліпшення (як невіддільні) передаються орендодавцю, проте без відшкодування при цьому орендарю понесених витрат. У момент передачі підписано акт приймання-передачі поліпшень, в якому застережена їх ринкова вартість на момент передачі (12000 грн., у тому числі ПДВ – 2000 грн.).

Таблиця 2.6

**Поліпшення орендованих ОЗ за згодою орендодавця  
без відшкодування витрат**

(з передачею поліпшень орендодавцю після закінчення строку оренди)

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
	Дебет	Кредит		доходи	витрати
1	2	3	4	5	6
<b>В орендаря</b>					
1. Відображено капітальні інвестиції з поліпшення орендованого приміщення	153	631	50400	–	–

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6
2. Відображено податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної сторонньої організації	641	631	10080	–	–
3. Оплачені роботи сторонньої організації, що проводила поліпшення	631	311	60480	–	–
4. Сформовано об'єкт інших необоротних матеріальних активів	117	153	50400	–	–
* Оскільки 10% ремонтний ліміт орендарем вичерпано, то суму витрат на поліпшення орендар відносить на створення окремого об'єкта ОЗ «Ремонти (поліпшення) орендованого офісу» групи 3, балансовою вартістю 50400 грн. З урахуванням вимог ПКУ з метою нарахування податкової амортизації строк корисного використання такого об'єкта прийнято таким, що дорівнює 20 рокам (тобто сума амортизації, що нараховується щомісячно, становить $50400 \text{ грн.} : 20 \text{ років} : 12 \text{ місяців} = 210 \text{ грн.}$ ).					
5. Відображено нарахування амортизації (зносу) за об'єктом інших необоротних матеріальних активів	92	132	210*	–	–
* У податковому обліку суму нарахованої амортизації орендар відносить на витрати періоду, включаючи її при цьому до складу інших витрат — адміністративних витрат (п.п. «в» п.п. 138.10.2 ПКУ).					
6. При передачі поліпшень після закінчення строку оренди:					
– списано суму нарахованої амортизації (зносу) за об'єктом інших необоротних матеріальних активів	132	117	сума амортизації, нарахованої за період оренди	–	–
– списано на витрати залишкову вартість об'єкта інших необоротних матеріальних активів	976	117	залишкова вартість	–	–
* При поверненні орендодавцю поліпшеного орендованого об'єкта орендар, керуючись п. 146.20 ПКУ (а отже, нормами п. 146.16 ПКУ для ліквідації об'єкта ОЗ), має право віднести до складу податкових витрат балансову (тобто залишкову — недоамортизовану в податковому обліку) вартість об'єкта ОЗ «Ремонти (поліпшення) орендованого офісу» групи 3, створеного з витрат на поліпшення.					
7. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	976	641*	2000	–	–
* Оскільки поліпшення передаються орендодавцю без відшкодування (тобто безоплатно), то орендарю згідно п. 189.1 ПКУ потрібно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ виходячи зі звичайної (ринкової) вартості поліпшень на момент їх передачі орендодавцю (за умовами прикладу — сума ПДВ, що нараховується орендарем, становить 2000 грн.).					
<b>В орендодавця</b>					
1. Відображено поліпшення, отримані від орендаря безоплатно, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод	152	424	12000	Згідно з ПКУ орендодавець не змінює вартість ОЗ, що амортизується, або витрати на суму витрат, понесених орендарем	
2. Збільшено вартість об'єкта оренди (приміщення) на вартість поліпшень	10	152	12000		

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6
3. Нараховано амортизацію за отриманими поліпшеннями	92	131	сума амортизації	–	–
4. Визнано дохід у сумі нарахованої амортизації	424	745	сума амортизації	–	–
* З урахуванням положень пп. 135.5.4 і 136.1.21 ПКУ орендодавцю при отриманні від орендаря «поліпшеного» об'єкта оренди за здійсненими орендарем поліпшеннями доведеться відображати доходи як за безоплатно отриманими (тобто з рівномірним відображенням доходу – у сумі, пропорційній нарахованій в бухгалтерському обліку амортизації).					

Приклад. Орендар за згодою орендодавця поліпшив приміщення, що орендується (із залученням сторонньої організації здійснив реконструкцію будинку та переобладнав його під магазин). Витрати на поліпшення склали 120000 грн. (у тому числі ПДВ – 20000 грн.). За домовленістю сторін витрати на поліпшення відшкодовуються орендодавцем після закінчення строку оренди в сумі 48000 грн. (у тому числі ПДВ – 8000 грн.). Складено акт приймання-передачі поліпшень.

10% ремонтний ліміт орендаря (умовно – 70000 грн.) може бути використано в повній сумі, оскільки жодних ремонтів та поліпшень з початку року орендар ще не проводив. А отже, він має право в податковому обліку витрати на поліпшення (у сумі 70000 грн.) віднести до складу податкових витрат, а на суму перевищення (30000 грн.) сформувати окремий об'єкт ОЗ «Ремонти (поліпшення) орендованого приміщення» групи 3.

Таблиця 2.7

**Поліпшення орендованих ОЗ за згодою орендодавця  
та з відшкодуванням витрат після закінчення строку оренди**

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
	Дебет	Кредит		доходи	витрати
1	2	3	4	5	6
<b>В орендаря</b>					
1. Відображено капітальні інвестиції з поліпшення орендованого приміщення	153	631	100000	–	70000*
* У податковому обліку орендар витрати на ремонт у межах 10 % ремонтного ліміту (70000 грн.) відносить до складу податкових витрат.					
1	2	3	4	5	6

2. Відображено податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної сторонньої організації	641	631	20000	—	—
3. Оплачено роботи з поліпшення приміщення сторонньої організації	631	311	120000	—	—
4. Сформовано об'єкт інших необоротних матеріальних активів	117	153	100000	—	—
* У податковому обліку орендар на суму понадлімітних ремонтних витрат формує окремий об'єкт ОЗ «Ремонти (поліпшення) орендованого приміщення» групи 3, з балансовою вартістю 30000 грн. та строком корисного використання (п. 145.1 ПКУ) у 20 років					
5. Відображено щомісячне нарахування амортизації (зносу) за об'єктом інших необоротних матеріальних активів	93	132	416,67	—	416,67 *
* У податковому обліку суму нарахованої амортизації орендар відносить на витрати періоду, включаючи її при цьому до складу інших витрат — витрат на збут (п.п. «д» п.п. 138.10.3 ПКУ).					
6. Списано суму нарахованої амортизації (зносу) за об'єктом інших необоротних матеріальних активів	132	117	сума амортизації, нарахованої за час оренди	—	—
7. Відображено переведення об'єкта до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	286*	117	балансова (залишкова) вартість об'єкта	—	—
8. При передачі поліпшень після закінчення строку оренди складено акт, відображено дохід у сумі, що відшкодовується орендодавцем	377	712	48000	—	—
* У податковому обліку орендар користується правилами п. 146.13 ПКУ для продажу ОЗ, тобто відображає податкові наслідки як при продажу об'єкта основних засобів, порівнюючи при цьому доходи від продажу з балансовою (залишковою) вартістю об'єкта, що реалізується, та включаючи виниклу різницю (залежно від ситуації) до податкових доходів або витрат.					
9. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	8000	—	—
10. Списано балансову вартість об'єкта, що реалізується	943	286	балансова (залишкова) вартість об'єкта	—	—
11. Відшкодовано витрати орендодавцем	311	377	48000	—	—
<b>В орендодавця</b>					
1. Відображено вартість поліпшення об'єкта оренди, яке здійснено орендарем	152	631	40000	—	—

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4	5	6
* У податковому обліку орендодавця відшкодування витрат орендарю відображається як здійснення витрат на поліпшення власних ОЗ					
1	2	3	4	5	6
2. Відображено податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної орендаря	641	631	8000	–	–
3. Перераховано відшкодування орендарю	631	311	48000	–	–
4. Збільшено вартість об'єкта оренди (складу) на суму проведених поліпшень	103	152	40000	–	–

### 2.3. Відображення даних про поліпшення необоротних активів у системі податкових розрахунків

Визнання та облік 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» [95] та Методичних рекомендацій №561 [75] 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.

У Методичних рекомендацій № 561 [75] зазначено, що витрати на капітальний ремонт основних засобів визнаються витратами звітного періоду. Такі витрати можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на значний огляд і капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремим амортизованим компонентом основних засобів, або якщо ціна придбання активу вже відображає необхідність підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний до вико-

ристання. До робіт, що пов'язані з поліпшенням основних засобів, у зазначених нормативних документах віднесено: модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо. Витрати з технічного огляду, нагляду, обслуговування та ремонту включаються до складу витрат звітного періоду. У П(С)БО №7 передбачено збільшення первісної або переоціненої вартості основних засобів в результаті витрат на поліпшення та ремонт згідно порядку, що встановлений податковим законодавством. Для з'ясування питання, за яких додаткових умов ремонтні роботи відносяться до первісної (переоціненої) вартості об'єкта, а коли списуються на витрати, потрібно розглянути положення Податкового кодексу України.

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 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 Податковий Кодекс 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. Податковим кодексом 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 звітнього року, повинна відноситись до витрат того звітнього 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 [92].

Хоча зміни, які запроваджені в податковому законодавстві, певною мірою сприяли наближенню податкового обліку до бухгалтерського, але залишили розбіжності в оцінці вартості поліпшеного обладнання 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.

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 [79].

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 балансо-

вій 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 [79].

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.

У США 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 вико-



ристання 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, 304].

На наш погляд, 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.

Більшість зарубіжних підприємств самостійно встановлюють ліміт витрат, вище якого всі витрати капіталізуються (включаються у вартість основних засобів), а нижче якого – вважаються поточними (включаються до витрат поточного періоду). Така практика є досить цікавою, але поки що не є прийнятною для українських умов з огляду на національні законодавчо-нормативні вимоги до ведення обліку.

Фахівці з обліку і аналізу дотримуються різних поглядів на методіку 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 мають характеру довгострокового використання, то вони не мають впливу на оцінку поліпшених об'єктів і відносяться до витрат звітного періоду [5, 50-51]. За всієї привабливості даного підходу авторами не надано чітких рекомендацій стосовно віднесення витрат до таких, що мають характер довгострокового використання.

Інша група авторів, серед яких Т. Войтенко, Д. Костюк, О. Піроженко [23, 127-128], Н.Белова [5, 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. 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 спрямовано 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 [88, 50]. З цим підходом варто погодитись, тому що він є досить обґрунтованим.

З огляду І. Павлюка, 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 збі-

льшувати 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 [9, с.52]. 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 відносити усі витрати, які пов'язані з поліпшенням об'єкта за умови збільшення майбутніх економічних вигід від його використання без застосування вартісного 10% ліміту.

3. 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» [42, 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.

П. 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» [115, 24-31]. Проаналізувавши цей підхід, можна дійти висновку, що немає особливої потреби поєднувати на підприємстві бухгалтерський і податковий облік поліпшення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, застосовуючи транзитні рахунки. Не варто здійснювати списання витрат із застосуванням 10% межі, ускладнюючи процес бухгалтерського обліку, тому що його призначення відрізняється від податкового обліку, метою якого є визначення бази для оподаткування підприємств.

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 [99, 15-21]. 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 на звітний період.

Особливості визнання й обліку витрат на поліпшення та ремонти основних засобів за наведеними підходами відображено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

**Порівняння існуючих методичних підходів до визнання й обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів у національній і міжнародній системах ведення обліку [47]**

Нормативно-правовий документ (група авторів)	Критерії визнання витрат		Вплив на вартість основних засобів витрат		Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат	
	на поліпшення основних засобів	на ремонт основних засобів	з поліпшення основних засобів	з ремонту основних засобів		
1	2	3	4	5	6	7
ПСБО №7	Збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання поліпшеного об'єкта	Підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод 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	Дт 152 Кт 20, 23, 63, 685, 66, 65 Дт 10 Кт 152	Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 20, 23, 63, 65, 66
Методичні рекомендації № 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 вигод, 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	Дт 152 Кт 20, 23, 63, 685, 66, 65 Дт 10 Кт 152	Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 20, 23, 63, 65, 66 За певних умов Дт 152 Кт 20, 23, 63, 685, 66, 65 Дт 10 Кт 152

Продовження табл. 2.8

1	2	3	4	5	6	7
Податковий кодекс України	Збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта		Збільшують первісну вартість об'єкта у сумі, що перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного податкового року. Відносяться до витрат звітного податкового періоду у сумі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року		-	-
МСБО №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	Дт «Основні засоби»; Кт «Матеріали», «Заробітна плата», «Розрахунки з підрядниками»	Дт «Витрати» Кт «Матеріали», «Зарплата», «Розрахунки з підрядниками»
GAAP США	Спрямованість на створення сприятливих умов експлуатації основних засобів у майбутньому	Спрямованість на створення сприятливих умов експлуатації основних засобів у поточному та майбутньому періодах	Збільшують залишкову вартість основних засобів та зменшують накопичений знос	Збільшують залишкову вартість основних засобів та зменшують накопичений знос. Відносяться на поточні витрати	Дт «Основні засоби»; Кт «Матеріали», «Заробітна плата», «Розрахунки з підрядниками»	Дт «Витрати» Кт «Матеріали», «Зарплата», «Розрахунки з підрядниками» Дт «Основні засоби» Кт «Матеріали», «Заробітна плата», «Розрахунки з підрядниками»

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;
- ініціювати внесення до П(С)БО №7 вищенаведений рекомендований для відображення в Методичних рекомендаціях №561 розгорнутий перелік критеріїв ідентифікації понесених витрат на поліпшення і ремонти, які сприяють збільшенню очікуваних майбутніх економічних вигід від подальшого використання основних засобів;
- 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 викорис-

тання 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;

- розвинути методичний підхід, за яким відбувається виокремлення двох додаткових субрахунків до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» для обліку витрат з поліпшення необоротних матеріальних активів, конкретизувавши їх назви: 156 «Поліпшення основних засобів», 157 «Поліпшення інших необоротних матеріальних активів»;

- відкривати на великих промислових підприємствах до субрахунку 156 аналітичні рахунки третього порядку за напрямками витрат на поліпшення (або за видами поліпшення), тобто: 1561 «Модернізація», 1562 «Модифікація», 1563 «Добудова (надбудова)», 1564 «Дообладнання», 1565 «Реконструкція», 1566 «Технічне переозброєння», 1567 «Заміна окремих частин обладнання», 1568 «Впровадження ефективнішого технологічного процесу», 1569 «Поточний ремонт з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта», 1570 «Капітальний ремонт з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта», 1571 «Технічне обслуговування з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта», 1572 «Інші види поліпшення основних засобів» [47].

Рекомендоване відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій з поліпшення об'єктів основних засобів, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, залежно від використання гос-



подарського або підрядного способу виконання таких робіт за участі запропонованого субрахунку 156 «Поліпшення основних засобів» наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

**Рекомендоване відображення операцій з поліпшення об'єкта основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
<b>Господарським способом</b>		
1. Списано вартість запасних частин, встановлених на об'єкт основних засобів, що зазнав поліпшення	156	20
2. Відображено витрати на заробітну плату робітникам, що здійснювали заміну деталей на поліпшеному об'єкті основних засобів	156	661
3. Здійснені нарахування на фонд оплати праці робітникам, що здійснювали поліпшення об'єкта	156	651, 652, 653, 656
4. Відображено збільшення балансової вартості об'єкта основних засобів, що зазнав поліпшення (форма №ОЗ-2)	10	156
<b>Підрядним способом</b>		
1. Оприбутковано деталі та вузли від постачальника для поліпшення об'єкта основних засобів	156	631
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3. Перераховано оплату постачальникам деталей та вузлів для проведення поліпшення основних засобів	631	311
4. Виконані роботи підрядною організацією з поліпшення об'єкта	156	631
5. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
6. Перераховано оплату підрядній організації, що здійснювала роботи з поліпшення об'єкта основних засобів	631	311
7. Збільшено балансову вартість об'єкта, що зазнав поліпшення (форма №ОЗ-2)	10	156

Отже, на підставі критичного огляду методичних підходів фахівців та ретельного опрацювання нормативних документів з обліку та оцінки вартості поліпшених основних засобів можна зробити висновки, що віднесення до поліпшення поточних, капітальних ремонтів та технічного обслуговування з елементами модернізації чи модифікації окремих частин об'єкта; розширення переліку критеріїв ідентифікації понесених підприємством витрат з поліпшення (ремонтів) для їх включення до вартості основних засобів; віднесення витрат з поліпшення не на первісну, а на балансову (залишкову) вартість цих засобів; застосування субрахунків та аналітичних рахунків для відображення

операцій з поліпшення основних засобів. Подальші дослідження доцільно зосередити на використанні узагальненої облікової інформації про поліпшення основних засобів в аналітичних цілях.

#### **2.4. Управлінський облік витрат на ремонт основних засобів (калькулювання собівартості ремонтних робіт)**

У країнах з розвинутою економікою облік організаційно і методологічно поділений на фінансовий і управлінський. Управлінський облік на Заході вже протягом майже піввіку успішно розвивається і забезпечує максимально можливу ефективність виробництва та конкурентоспроможність продукції.

В останні роки термін «управлінський облік» став поширеним, хоча далеко не всі уявляють собі, що це таке.

Перехід до ринкових відносин обумовив поділ раніше єдиного бухгалтерського обліку і в Україні. Цей поділ закріплено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (прийнятий 16.07.1999 р.), згідно з яким підприємство самостійно має змогу створювати внутрішньогосподарський (управлінський) облік. Новий план рахунків містить спеціальний модуль «витрати - доходи - результат» (7, 8, 9 класи) для ведення управлінського обліку. Структура Плану рахунків визначена за інтегрованим принципом, згідно з яким рахунки управлінського обліку кореспондують із рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи.

Сучасна система обліку включає у себе:

- управлінський облік;
- виробничий облік;
- фінансовий облік;
- податковий облік;
- статистичний облік.

Суть управлінського обліку у виробництві інформації для здійснення ефективного управління. В економічній літературі досі нема єдиної думки

щодо визначення управлінського обліку. Наведемо деякі визначення, які, на нашу думку, є найбільш сприйнятими і зрозумілими.

Управлінський облік – економічна система, пов'язана з підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної та фінансової діяльності, яка дає змогу розробляти і в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні й стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яку управлінська ланка використовує для планування, оцінки та контролю всередині підприємства.

Управлінський облік можна визначити як «звернення уваги» працівників апарату управління. Управлінцям перш за все потрібно знати, коли справи йдуть не за планом, а не вислуховувати те, що їм уже відомо або чого вони очікують. Час на прийняття управлінського рішення завжди обмежений. Оскільки неможливо проконтролювати абсолютно все, то система управлінського обліку повинна висвітлювати ті ділянки, де потрібні коригування [18, 7].

*Завданням* управлінського обліку є складання звітів, інформація яких призначена для власників підприємства, його керівників (менеджерів) та інших внутрішніх користувачів інформації.

*Предметом* управлінського обліку виступає сукупність об'єктів у процесі циклу управління господарською діяльністю підприємства, а саме:

- 1) виробничі ресурси – основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, трудові ресурси;
- 2) господарські процеси та їх результати - постачальницько-заготівельна діяльність, виробнича діяльність, фінансово-збутова діяльність, фінансова, інвестиційна та інші види діяльності суб'єкта господарювання.

В управлінському обліку важливим є забезпечення контролю за ефективним використанням основних засобів, що передбачає не тільки наявність

фактичної безперервної роботи машин і механізмів, інших об'єктів. Адже їхні непередбачені поломки, вихід з ладу в процесі виконання певних робіт інколи зводять нанівець решту управлінських заходів, зумовлюють значні матеріальні втрати, брак продукції, робіт чи послуг.

Таким чином, важливим завданням управлінського обліку є контроль за дотриманням правил експлуатації об'єктів основних засобів, своєчасного проведення профілактичних заходів щодо підтримання їх у робочому стані, поточного і капітального ремонтів. Крім негативного впливу на ефективність виробництва, послаблення такого контролю призводить до передчасного зносу об'єктів, чим також завдаються значні збитки підприємствам [53, 21].

У той же час використання основних засобів є ефективним лише протягом певного терміну. Закономірністю є те, що зі збільшенням термінів використання основних засобів численнішими і значимішими стають профілактичні заходи і ремонтні роботи, котрі навіть за умови, що їх проведення дає змогу далі експлуатувати основні засоби, стають економічно недоцільними, інколи перевищуючи за вартістю ціну основних об'єктів. Оскільки суть управлінського обліку виходить за межі власне облікових функцій, то одним із його завдань є визначення економічної доцільності використання конкретних об'єктів основних засобів, що можливе при аналітичному опрацюванні облікової інформації.

Для забезпечення належного контролю за здійсненням профілактичних заходів, які дають змогу підтримувати основні засоби в робочому стані, на підприємстві має бути розроблений план-графік проведення технічних доглядів машин і механізмів, їхніх ремонтів. Профілактичні заходи потрібно здійснювати і щодо пасивної частини основних засобів, будівель і споруд. Однак для цих об'єктів таких планів-графіків не складають, оскільки інтенсивність їхнього зносу менша, ніж активної частини основних засобів. Як правило, тут здійснюють ремонти залежно не тільки від термінів використання, а й зовнішнього вигляду об'єктів, інколи навіть непередбачені, напри-

клад, при руйнуванні внаслідок бурі, необережного в'їзду транспортних засобів, з міркувань естетичного вигляду тощо.

Щодо технічних засобів складання таких планів-графіків є обов'язковими.

Це зумовлено тим, що окремі деталі, вузли й агрегати зношуються нерівномірно. До того ж виявити це, скажімо, візуально, як це буває при зовнішніх поломках, неможливо. В той же час незначна різниця зносу, наприклад, гільз, двигуна на 0,23 мм підвищує вигорання масла в 4 рази.

У плані-графіку визначають періодичність проведення технічних доглядів, поточних і капітальних ремонтів відповідно до термінів експлуатації об'єктів основних засобів. Технічні догляди й ремонти відрізняються за своїм змістом, обсягами робіт, а також затратами. Технічні догляди і поточні ремонти виконують, як правило, щороку; капітальні ремонти мають більші міжремонтні терміни, хоч на практиці вид ремонту доволі важко розмежувати, оскільки технічно обґрунтованої межі для цього не встановлено. Як правило, при визначенні періодичності технічних доглядів і ремонтів беруть до уваги кількість мотогодин роботи, або обсяг виконаних робіт (пробіг для автомобілів). Здебільшого основні технічні засоби ремонтують капітальним ремонтом після проведення перед тим двох поточних.

Важливою умовою належного контролю в управлінському обліку є дотримання кошторисів (бюджетів) витрат на технічні огляди і ремонти. Щодо перших типових первинних документів не встановлено, тому такі кошториси можна визначити за довільною формою відповідно до переліку операцій, які здійснюються за конкретними об'єктами основних засобів і вартості матеріалів, потрібних для цього, а також затрат праці та тарифних розцінок.

Ремонти основних засобів – будівель і споруд – здійснюються за кошторисами, складеними інженерами-будівельниками чи проектними установами, залежно від їхньої складності. В будь-якому випадку на основі огляду об'єкта визначається потреба в будівельних та інших матеріалах, необхідних для виконання ремонту, затратах праці, робіт і послуг як підрядників, так і власних

допоміжних виробництв, відтак підраховується загальна кошторисна вартість. За цими кошторисами в управлінському обліку контролюють дотримання лімітів витрат матеріалів, оплати праці тощо.

Разом з тим, управлінський облік формує більш загальну інформацію, ніж облікові дані про витрати на ремонти. Важливе значення для ефективного використання основних засобів має дотримання термінів проведення ремонтів. З цією метою даних кошторисів недостатньо і доцільно розробляти графіки (мережеві графіки) проведення ремонтів. Це дасть змогу зіставляти за документами на отримання матеріалів, нарахування оплати праці фактичні дати виконання ремонтних робіт, що посилює контроль за їх проведенням. Адже саме контроль за витратами є одним із найважливіших завдань управлінського обліку. В цьому ж випадку досягається його висока оперативність, оскільки він здійснюється безпосередньо в момент виникнення затрат.

Для визначення вартості ремонтів машин та обладнання складають Відомість дефектів на ремонт машини, ф. № 130, де на основі ретельного огляду техніки спеціалістами (інженером-механіком, зав. реммайстернею, інженером-діагностиком) або її розбирання повністю чи окремих вузлів і агрегатів визначають ступінь зносу окремих деталей, потребу в запасних частинах для заміни, можливість реставрації тих, які неповністю зношені та піддаються цьому за наявної технології, обсяг робіт і затрати праці на їх проведення, складність ремонту (поточний чи капітальний).

На основі опису дефектів деталей та вузлів і заміни запасних частин відповідно до їхньої вартості в другому розділі розраховують загальну суму витрат на цю мету. Так само визначають потребу та вартість ремонтних матеріалів у третьому розділі цієї відомості.

Суму, необхідну для оплати праці на ремонтних і монтажних роботах, у четвертому розділі відомості дефектів визначають відповідно до трудомісткості ремонтів і тарифних розцінок з урахуванням відповідних надбавок за якість і своєчасність ремонту.

За даними попередніх розділів відомості дефектів, у п'ятому розділі цього документа визначають загальну вартість ремонту. Саме ця вартість є загальною кошторисною сумою витрат на ремонт.

Ця відомість дає змогу отримати фактичні дані про витрати на ремонт за елементами і навіть за датами їх проведення, що дає можливість наглядно виявляти всі відхилення від нормативів. Проте слід зазначити, що за даними відомості дефектів оперативність контролю недостатня, оскільки витрати вже здійснені і вони в ній лише зафіксовані. Тому оперативний контроль за витратами в управлінському обліку доцільно проводити за даними інших документів, що виписуються на основі відомості дефектів. Зокрема, замість виписування відомості дефектів у двох примірниках (перший призначається для ремонтної майстерні – центру відповідальності, де здійснюється контроль за витратами, а другий – для завідувача складу, який на її основі підбирає і відпускає запасні частини і ремонтні матеріали, а після закінчення місяця передає її в бухгалтерію разом зі звітом про рух матеріалів як документ на списання.

При поточному ремонті замінюють окремі деталі або нескладні вузли, наприклад, шини в автомобіля, частину підлоги в приміщенні, фарбують основні засоби. Капітальним ремонтом вважається:

- а) для обладнання і транспортних засобів – ремонт із періодичністю понад 1 рік, при цьому, як правило, повністю розбирається агрегат, замінюються або відновлюються всі спрацьовані деталі та вузли, ремонтуються базові й інші деталі та вузли, регулюється і випробовується агрегат;
- б) для основних агрегатів автомобільного транспорту (двигуна, заднього та переднього мостів, коробки передач і самоскидного механізму) – ремонт після пробігу автомобіля 40–55 тис. км, залежно від марки машини; списання відпущених деталей), доцільно скласти її в одному примірнику, а в склад передавати виписану за даними другого і третього розділів лімітно-забірну картку, тип. ф. М-8. Це дасть змогу, по-перше, посилити контроль за видачею запасних частин і матеріалів, оскільки у відомості дефектів не передбачено

підписів про отримання їх зі складу; по-друге, дещо скоротить обсяг рутинної роботи. Адже за умови, що ремонт не завершується в поточному місяці, а переходить на наступний, для видачі невстановлених запасних частин і матеріалів треба виписувати нову відомість дефектів (або лімітно-забірну картку), оскільки попередня в кінці місяця має бути здана в бухгалтерію.

Часто при проведенні ремонтів виявляється, що окремих деталей у відомості дефектів для заміни не було передбачено, тоді як вони все таки потрібні. У цих випадках доцільно складати окремі, так звані “сигнальні” документи-накладні, які відразу ж засвідчують, що відхилення фактичних витрат від нормативних зумовлені не включенням цих елементів у кошторис.

Таким чином, є можливість відразу ж його скоригувати, що підвищує оперативність і точність управлінського обліку.

При передачі в ремонт машин і механізмів керівник центру відповідальності, за яким вони закріплені, подає завідувачеві ремонтної майстерні заявку, де зазначає марку, номер об'єкта, вид ремонту. Ця заявка є підставою для обліку витрат на ремонт за центром їхнього формування – ремонтною майстернею. Такі заявки реєструють у книзі замовлень на ремонт, зазначаючи дату надходження машини чи обладнання, вузла, агрегату, центр відповідальності, від якого надійшла заявка на ремонт, вид ремонту і термін його виконання. Варто наголосити, що в управлінському обліку нарівні з відхиленнями витрат контролюють терміни виконання робіт, оскільки відхилення від нормативів у бік їх перевищення інколи відчутніші в негативному плані для економіки підприємств, ніж перевитрати у вартісному вимірюванні;

в) для будівель і споруд – ремонт, при якому замінюють спрацьовані конструкції та деталі або замінюють їх на більш міцні й економічні, що поліпшує експлуатаційні можливості ремонтованих об'єктів, крім повної заміни основних конструкцій, термін служби яких у цьому об'єкті є найбільшим (кам'яні та бетонні фундаменти, стіни будівель тощо). виразі. Тому за даними відомості дефектів необхідно здійснювати оперативний контроль за ходом ремонту з таким розрахунком, щоб фактичне встановлення деталей, вузлів тощо від-



бувалось своєчасно з дотриманням розрахункових термінів завершення ремонту, вказаного в книзі замовлень на ремонт.

Облік витрат на ремонти здійснюють у Журналі обліку затрат в ремонтній майстерні, ф. № 36. Цей реєстр аналітичного обліку дає змогу сформувати повну виробничу собівартість ремонтів окремо щодо кожної складної машини [51, 39].

Це дає змогу чітко контролювати не тільки власне витрати, а й визначати доцільність подальших ремонтів на основі ретроспективного аналізу витрат на попередні ремонти.

Принагідно зауважимо, що хоч в управлінському обліку переважає прогнозний аналіз, однак у цьому випадку не можна нехтувати ретроспективним аналізом, джерелом якого є зазначений обліковий реєстр.

Для нагромадження витрат у цьому журналі за кожним об'єктом, що ремонтується, або групою нескладних машин, інвентарю відкривають окремі сторінки, де відображають витрати вже не відповідно до елементів, а за такими статтями: оплата праці; відрахування на соціальні заходи; запасні частини та ремонтні матеріали; пальне і мастильні матеріали; допоміжні матеріали; інші основні затрати (послуги інших підприємств, зварювальні роботи).

Окремо обліковують загальновиробничі витрати ремонтної майстерні (оплату праці завідувача, інженера, нормувальника, комірника, прибиральників тощо, електроенергію, амортизацію, витрати на охорону праці та техніку безпеки та ін.), які в кінці місяця розподіляють на об'єкти обліку витрат на ремонти основних засобів пропорційно до прямої оплати праці робітників ремонтної майстерні [55, 13].

Слід зазначити, що поряд з власне ремонтом основних засобів у центрі виникнення витрат – ремонтній майстерні – вони формуються і за іншими об'єктами. Зокрема, це може бути виготовлення запасних частин, інвентарю, інструментів, пристосувань; складання придбаних машин і обладнання; роботи і послуги для капітального будівництва; роботи та послуги для інших допоміжних виробництв; роботи і послуги для реалізації. Тому управлінсь-

кий облік має забезпечувати розмежування витрат щодо кожного об'єкта, оскільки лише за цієї умови можливий належний контроль за їх відхиленнями від встановлених нормативів. Після завершення ремонту<sup>1</sup> складають акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів, тип. ф. № 03-2.

Необхідно звернути увагу, що в результаті ремонту може змінитись технічна характеристика об'єкта основних засобів: збільшитись потужність у зв'язку із заміною двигуна, зрости продуктивність, тягове зусилля тощо. На основі даних цього акта треба відобразити ці зміни в технічному паспорті об'єкта.

Важливим моментом, котрий необхідно врахувати як в управлінському, так і фінансовому обліку є те, що на ті об'єкти, які перебувають на ремонті, амортизація не нараховується. Період, за який припиняється нарахування амортизації, визначається за даними замовлення керівника центру відповідальності про передачу об'єкта в ремонт і акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.

Завершується управлінський облік витрат на ремонт основних засобів узагальнюючими записами у *Виробничому звіті* або *Книзі обліку витрат виробництва*, де на основі даних журналу обліку затрат у ремонтній майстерні, ф. № 36 відображають відповідно до статей витрати цього центру відповідальності загалом за всіма об'єктами основних засобів, які ремонтувались упродовж кожного місяця. Згідно з лімітами витрат, визначеними за даними всіх відомостей дефектів, здійснюють контролюють відхилення фактичних витрат за статтями обліку. Хоча такий контроль є ретроспективним і узагальненим, однак він потрібний, оскільки дає можливість здійснювати комплексну оцінку діяльності центру відповідальності – ремонтної майстерні [51, 14].

Важливим питанням є визначення об'єктів і методів обліку витрат і калькулювання ремонтних робіт. При позамовному методі обліку в ремонтному виробництві об'єктом обліку витрат є витрати за замовленням, що включає об'єкт, який ремонтується, або групу об'єктів. При здійсненні ремонтних ро-

біт доцільно застосовувати дві калькуляційні одиниці: одиницю ремонтної складності, яка забезпечує вихідні дані при плануванні ремонтних робіт; інвентарний об'єкт, що сприяє реальності обчислення собівартості ремонту [52].

Дослідження показали, що на низькому рівні на досліджуваному підприємстві ведеться матеріальний облік: матеріали списуються не завжди за призначенням, є випадки нелімітованого відпуску матеріалів, іноді не заповнюються дефектні відомості тощо. Важливим питанням в обліку є нормування матеріальних витрат, що є однією з передумов раціонального використання матеріалів.

На деяких підприємствах при плануванні матеріальних витрат на ремонт застосовують невдалі методики, суть яких полягає в тому, що встановлюється сталий відсоток цих витрат до основної зарплати (до 45 %) – це дає змогу “підганяти” витрати матеріалів під заданий відсоток; планування матеріальних витрат здійснюється за видами ремонтів на одну групу ремонтної складності залежно від ваги обладнання. На підприємствах нормування матеріальних витрат на ремонт за операціями технологічного процесу здійснюється згідно дефектних відомостей, типових процесів ремонту, креслень.

Доцільно встановлювати норми за операціями технологічного процесу і загальної норми витрачання матеріалів за об'єктами, що ремонтуються і відображені у відомостях дефектів. Доцільно визначати фактичне витрачання матеріалів на ремонт інвентарним методом.

Більшість підприємств при здійсненні ремонтів використовують нормативи праці системи планово-попереджувального ремонту на 1 одиницю ремонтної складності, які доцільно скоригувати на досягнутий рівень продуктивності праці.

Щодо систем оплати праці у ремонтному виробництві є два основні напрямки: при виконанні верстатних робіт застосовується погодинна оплата праці (як правило, в поєднанні з преміюванням); при виконанні слюсарних

робіт – відрядна. Рекомендуються, як найбільш ефективні, такі форми оплати праці: нормативно-відрядна бригадна – для слюсарів комплексних бригад, що виконують всі види ремонтів; для електриків ремонтно-механічного цеху, які виконують всі види ремонту електричної частини різних видів обладнання; для комплексних бригад лабораторій по ремонту обладнання; відрядно-преміальна індивідуальна – для верстатників, що обслуговують не менше 2000 Рм встановленого обладнання; відрядно-преміальна бригадна - для слюсарів спеціалізованих бригад ремонтно-механічного цеху по капітальному ремонту обладнання; для слюсарів по поточному ремонту тих же груп обладнання; погодинно-преміальна індивідуальна – для верстатників, що обслуговують менше 2000 Рм встановленого обладнання; акордна – для оплати праці робітників при виконанні аварійних робіт, при капітальному ремонті великогабаритних верстатів та машин, при капітальному ремонті автоматичних ліній [52].

Дослідження свідчать, що при здійсненні відрядних ремонтних робіт як первинний документ з обліку праці та заробітної плати доцільно застосовувати одноразові та накопичувальні наряди із внесенням реквізитів, необхідних для обліку фактичної трудомісткості, браку, з відмітками представника ВТК про виконану роботу.

Для обліку оплати праці робітників-погодинників доцільно застосовувати “План-наряд на ремонт обладнання”. На доплати, які є відхиленнями від норм по заробітній платі, слід оформляти відповідні документи (доплатний наряд), вказувати причини та винуватців відхилень.

Преміювання слюсарів-ремонтників доцільно встановлювати: за виконання місячного плану ремонту у встановленій номенклатурі; за скорочення часу фактичного простою обладнання у плановому ремонті; за скорочення часу фактичного простою обладнання у позаплановому ремонті в результаті високої якості виконуваних робіт з ремонту; за відповідність вимогам, що пред’являються до стану обладнання, закріпленого за комплексною бригадою. Верстатників-ремонтників доцільно преміювати за наступні показники:

виконання місячного плану ремонту у встановленій номенклатурі; скорочення часу фактичного простою обладнання у плановому ремонті в порівнянні зі строком, передбаченим планом.

Одним із невирішених питань при здійсненні ремонту є облік браку, який має місце як при виконанні окремих операцій у процесі ремонту, так і в процесі експлуатації вже відремонтованого об'єкта. Проведене дослідження на промислових підприємствах свідчить про незадовільне вирішення цього питання. На більшості з них у калькуляціях з ремонту зовсім не передбачено статті “Втрати від браку”, відсутній первинний облік браку, не здійснюється належний контроль за прийманням відремонтованого обладнання зі сторони ВТК тощо. Фактично у первинному та зведеному обліку показники про простій обладнання у ремонті та оцінку його якості заповнюються згідно самооцінки ремонтників. Внаслідок цього на виробництві виникають великі втрати через неякісний та несвоєчасний ремонт обладнання, а показники обліку свідчать про повне виконання плану та нормативів з ремонту та про високу якість його проведення. Недостовірність первинних даних виникає крім того через те, що робітники ремонтних служб фактично зацікавлені у викривленні інформації про ремонт, оскільки вони одержують премії за якісний та своєчасний ремонт.

Доцільним є перехід ремонтної служби підприємств на гарантійне обслуговування: якщо обладнання після ремонту виходить з ладу раніше передбаченого терміну, ремонтники відновлюють його безкоштовно та, навпаки, при збільшенні міжремонтного терміну експлуатації – одержують премії. Виявленню браку сприяє встановлення персональної відповідальності робітників, які відповідають за своєчасне виявлення і оформлення браку, за включення усіх виписаних актів про брак у звіт. Для обліку втрат від браку і систематизації зведень про брак на підприємствах доцільно встановлювати перелік причин та винуватців браку, розробляти класифікатори робіт з переліком операцій, за якими передбачається брак. Зазначені у класифікаторах шифри втрат від браку слід проставляти у первинних документах, актах про

брак, зведеннях тощо. Собівартість кінцевого браку доцільно обчислювати згідно нормативних калькуляцій.

Зведений облік витрат пропонуємо організувати за видами ремонтів із підрозділом за замовленнями, що включають ремонт одного інвентарного об'єкта або декількох однотипних об'єктів. При цьому витрати слід поділяти на витрати за нормами та відхиленнями від них. Найбільш точним методом визначення величини незавершеного ремонту є його щомісячна інвентаризація з оцінкою за фактичною собівартістю, видами ремонтів; доцільне також встановлення пооб'єктного методу обліку витрат.

Удосконалення калькулювання собівартості ремонтних робіт повинно відбуватися шляхом впровадження принципів нормативного методу калькулювання у поєднанні з нормативним обліком витрат. За основу обчислення фактичної собівартості при нормативному методі слід брати нормативну калькуляцію, що розрахована за діючими технологічними нормами витрачання матеріальних цінностей, заробітної плати; фактична собівартість визначається як алгебраїчна сума нормативної вартості та відхилень від норм.

## **Висновки до розділу 2**

1. Бухгалтерський облік ремонту основних засобів повинен надати інформацію про обсяг і собівартість ремонтних робіт; забезпечити контроль за використанням виділених на проведення ремонту коштів за призначенням, правильністю віднесення їх до складу витрат виробництва.

2. З прийняттям і введенням в дію П(С)БО7 “Основні засоби” відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт основних засобів приведені у відповідність до міжнародних норм та істотно відрізняється від порядку, встановленого податковим законодавством.

Бухгалтерський облік витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів регламентується П(С)БО7 “Основні засо-

би”, згідно з яким дані витрати поділяються на дві групи:

*1 група.* Витрати на поліпшення основних засобів, у результаті здійснення яких економічні вигоди, первісно очікувані від використання об’єкта, зростають. До таких поліпшень відносяться: модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо. Згідно з пунктом 14 П(С)БО 7 “Основні засоби” витрати на проведення таких заходів збільшують первісну вартість основних засобів. Ці витрати підприємство обліковує на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” з наступним їх віднесенням на рахунок 10 “Основні засоби”.

*2 група.* Витрати, що здійснюються для підтримання в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод його використання, згідно з пунктом 15 П(С)БО 7 “Основні засоби”, відносяться до витрат звітного періоду

3. 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 Податковий Кодекс 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. Податковим кодексом 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.

4. 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:

- розвинути методичний підхід, за яким відбувається виокремлення двох додаткових субрахунків до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» для обліку витрат з поліпшення необоротних матеріальних активів, конкретизувавши їх назви: 156 «Поліпшення основних засобів», 157 «Поліпшення інших необоротних матеріальних активів»;
- відкривати на великих промислових підприємствах до субрахунку 156 аналітичні рахунки третього порядку за напрямками витрат на поліпшення (або за видами поліпшення), тобто: 1561 «Модернізація», 1562 «Модифікація», 1563 «Добудова (надбудова)», 1564 «Дообладнання», 1565 «Реконструкція», 1566 «Технічне переозброєння», 1567 «Заміна окремих частин обладнання», 1568 «Впровадження ефективнішого технологічного процесу», 1569 «Поточний ремонт з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта», 1570 «Капітальний ремонт з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта», 1571 «Технічне обслуговування з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта», 1572 «Інші види поліпшення основних засобів».



## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АНАЛІЗУ Й АУДИТУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### 3.1. Організація та основні напрямки аналізу й аудиту наявності та руху необоротних активів

Необоротні активи – економічна форма засобів праці у системі виробничих відносин, що є складовою частиною виробничого потенціалу підприємств та об'єднань. Тому підвищення ефективності використання необоротних матеріальних активів має дуже велике економічне значення. Зростання віддачі необоротних активів дає змогу збільшити обсяг випущеної продукції без додаткових капітальних вкладень. У наш час, за умов прискорення темпів технічного прогресу, підвищення ефективності виробництва, все більше залежить від того, як використовуються наявні засоби праці.

Значення аналізу необоротних активів обумовлюється їх роллю в процесі виробництва, а також низькою ефективністю їх використання.

Організація проведення економічного аналізу включає такі етапи:

- оцінка обсягу динаміки та стану необоротних активів;
- оцінка ефективності використання необоротних активів ;
- розрахунок впливу факторів на ефективність використання необоротних активів;
- розрахунок резервів росту обсягу продукції через поліпшення забезпеченості та використання необоротних активів [97, 217].

Джерелами інформації для економічного аналізу необоротних активів є:

- Баланс, зокрема інформація, що наводиться в Розділі I “Необоротні активи”;
- Звіт про фінансові результати;

- Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);
- Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос);
- Зведена таблиця основних показників, які комплексно характеризують господарську діяльність підприємства;
- дані бухгалтерського та управлінського обліку.

При аналізі обсягу і динаміки необоротних активів необхідно:

- 1) згрупувати необоротні активи за їх призначенням:
  - а) промислово-виробничі необоротні активи ;
  - б) основні виробничі фонди інших галузей;
  - в) невиробничі необоротні активи.
- 2) визначити вартість кожної групи необоротних активів;
- 3) розрахувати питомі ваги груп у загальній вартості необоротних активів ;
- 4) порівняти дані про групи необоротних активів на початок і кінець звітнього періоду;
- 5) виявити відхилення і причини їх виникнення.

При встановленні причин розраховують такі коефіцієнти:

$$K_{\text{виб.}}^F = F_{\text{виб.}} / F_{\text{п.р.}}, \quad (3.1)$$

де  $K_{\text{виб.}}^F$  – коефіцієнт вибуття необоротних активів;

$F_{\text{виб.}}$  – вартість необоротних активів , що вибули за рік;

$F_{\text{п.р.}}$  – вартість необоротних активів на початок року.

$$K_{\text{пост.}}^F = F_{\text{пост.}} / F_{\text{к.р.}}, \quad (3.2)$$

де  $K_{\text{пост.}}^F$  – коефіцієнт поступлення необоротних активів ;

$F_{\text{пост.}}$  – вартість поступлення необоротних активів за рік;

$F_{\text{к.р.}}$  – вартість необоротних активів на кінець року.

$$K_{\text{он.}}^F = K_{\text{пост.}}^F / K_{\text{виб.}}^F, \quad (3.3)$$

де  $K_{\text{он.}}^F$  – коефіцієнт оновлення необоротних активів .

Наступним кроком є вивчення фізичного і морального стану необоротних активів. При аналізі фізичного стану необхідно:

1) за даними балансу розрахувати коефіцієнт зносу:

$$K_{\text{зн.}}^F = F_{\text{зн.}}/F, \quad (3.4)$$

де  $F_{\text{зн.}}$  – сума зносу необоротних активів ;

$F$  – первісна вартість необоротних активів.

2) порівняти коефіцієнти зносу на початок і кінець періоду;

3) встановити відхилення і причини їх виникнення.

Основними причинами відхилень може бути несвоєчасне списання застарілих основних засобів або несвоєчасне введення в дію нових необоротних активів. При аналізі морального стану:

1) згрупувають всі основні засоби за групами щодо їх призначення;

2) розраховують частку цих груп у загальній вартості необоротних активів;

3) порівнюють розрахунки питомої ваги за ряд періодів.

При аналізі ефективності використання необоротних активів визначають показник фондівдачі. Його розраховують за ряд періодів, порівнюють дані показники і виявляють відхилення, розраховують вплив зміни фондівдачі на обсяг продукції (рис 3.1).

На останньому етапі аналізу виробничих необоротних активів підраховують резерви росту обсягу продукції за рахунок покращення основних засобів і ефективного їх використання.

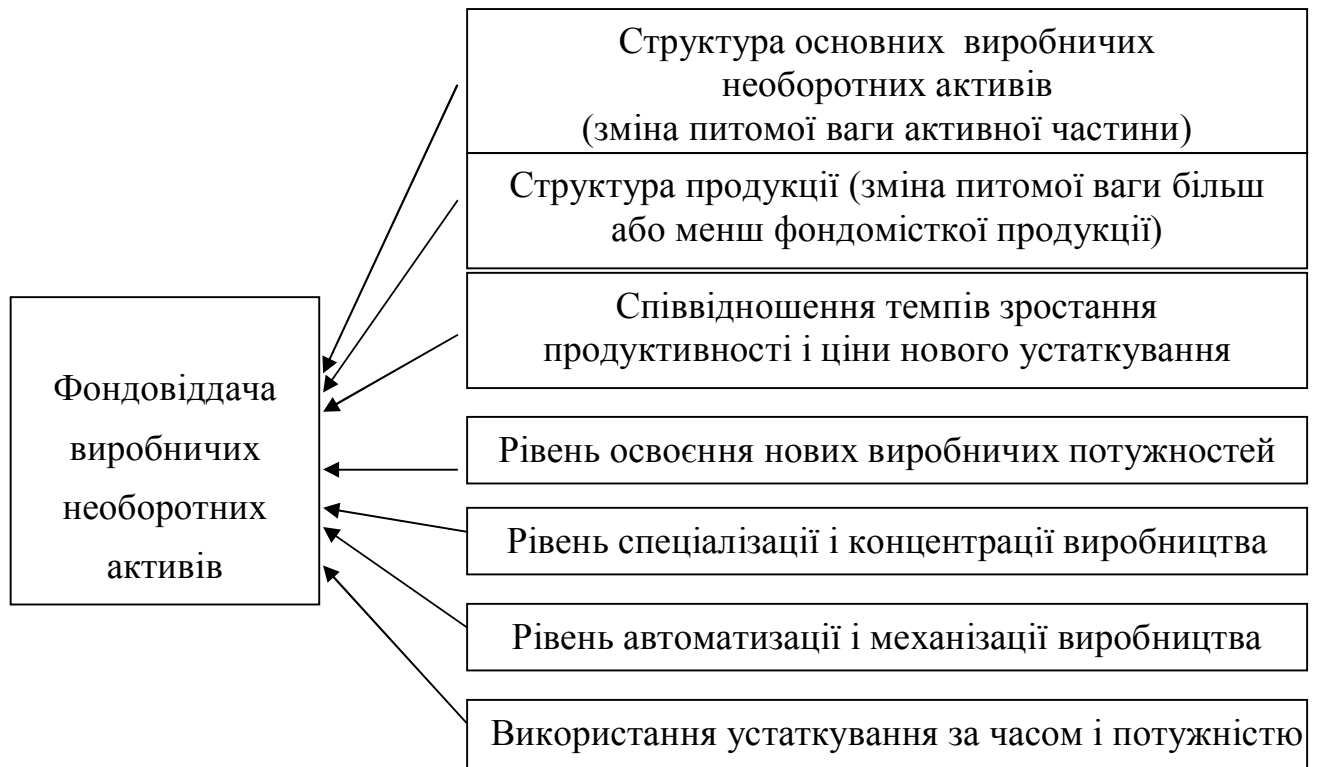
На підприємстві такі резерви можуть бути двох видів:

1) явні;

2) приховані.

До явних резервів відносять:

- доведення фактичної середньорічної вартості основних засобів до запланованої;
- скорочення втрат часу, що викликані простоями обладнання.



**Рис. 3.1. Основні фактори, що впливають на фондівддачу**

До прихованих резервів відносяться:

- підвищення коефіцієнтозмінності роботи обладнання;
- повне завантаження обладнання [97, 172].

Таким чином провівши економічний аналіз виробничих необоротних активів можна зробити ряд висновків і охарактеризувати стан підприємства на даний час, а також визначити шляхи його покращення на майбутнє.

Дані, отримані при аналізі наявності і руху виробничих необоротних активів дозволяють визначити напрямки фінансування капітальних інвестицій, що визначає темпи розвитку технічного прогресу на підприємстві.

В умовах повного господарського розрахунку важливим джерелом фінансування таких витрат, як витрати на реконструкцію підприємств або окремих його виробничих об'єктів, на модернізацію обладнання чи розвиток механізації і автоматизації в цехах, є власні кошти підприємства, які формують фонд розвитку виробництва.

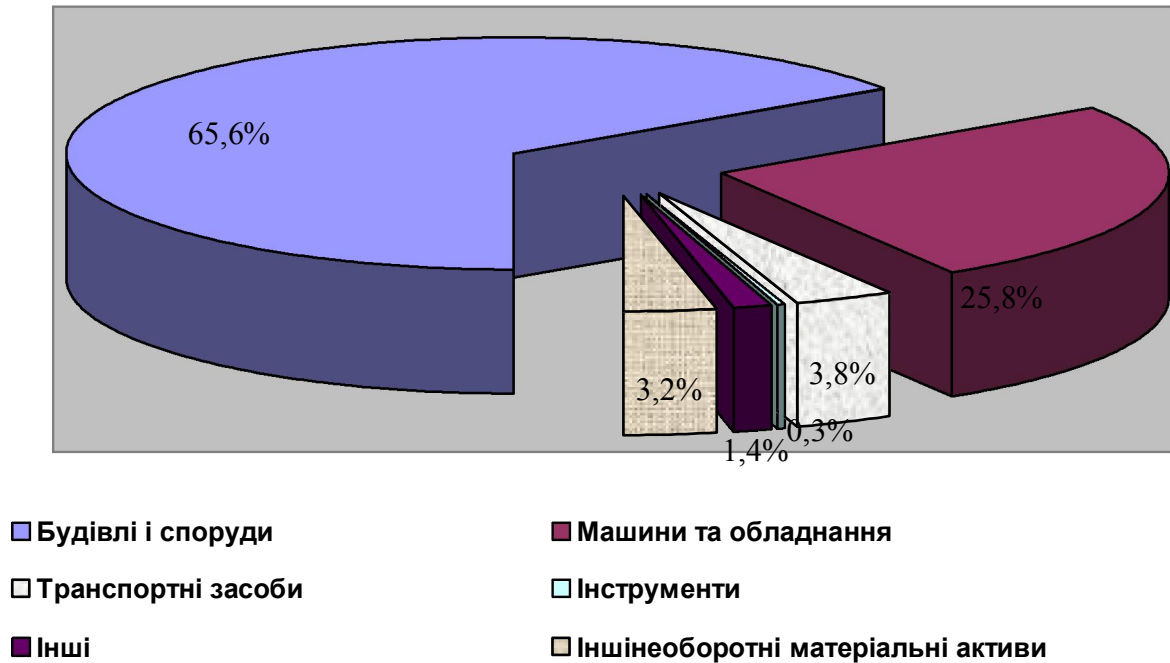
Тому в першу чергу проаналізуємо загальний обсяг необоротних активів, їх склад і динаміку на прикладі ТОВ «ВОЯЖІФ». Для вивчення наявності і руху матеріальних необоротних активів використаємо дані форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» річного звіту підприємства за 2012 рік і дані бухгалтерського обліку. Аналіз наявності і структури виробничих виробничих необоротних активів відобразимо в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Наявність і структура виробничих необоротних активів  
ТОВ «ВОЯЖІФ» за 2012 рік**

Види необоротних матеріальних активів	На початок 2012 року		На кінець 2012 року (тис. грн.)		Зміна за рік (+,-)	
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %
I. Виробничі необоротні активи основного виду діяльності						
1. Будівлі	672	63,7	672	65,6	-	1,9
2. Машини та обладнання	264	25	264	25,8	-	0,8
2. Транспортні засоби	69	6,5	39	3,8	-30	-2,7
3. Інструменти, виробничий і господарський інвентар	3	0,3	3	0,3	-	0
4. Інші основні засоби	14	1,3	14	1,4	-	0,1
5. Інші необоротні матеріальні активи	33	3,1	33	3,2	-	0,1
Разом необоротні активи	1055	100	1025	100	-30	-

Дані таблиці 3.1. свідчать, що необоротні матеріальні активи підприємства за звітний рік зменшилися на 30 тис. грн.; це відбулося за позицією «Транспортні засоби». У структурі необоротних матеріальних активів у звітному році суттєвих змін не відбулося. Негативним явищем є зменшення на 2,7% питомої ваги активної частини засобів виробництва – транспортних засобів.



**Рис. 3.2. Структура необоротних матеріальних активів у ТОВ «ВОЯЖІФ»**

Для характеристики руху необоротних активів використовують коефіцієнт поступлення, вибуття і приросту. При проведенні аналізу ці коефіцієнти слід розглядати взаємопов'язаною. Залучаючи додаткові дані, доцільно вияснити як здійснювалося поступлення необоротних активів: за рахунок нового будівництва або модернізації, чи через заміну старого обладнання на нове і на основі цього зробити відповідний висновок про ефективність використання необоротних активів [19, 439].

Коефіцієнт поступлення необоротних активів, характеризує процес загального збільшення вартості засобів без обліку їх вибуття.

Коефіцієнт вибуття необоротних активів, відображає ступінь інтенсивності вибуття основних засобів зі сфери виробництва.

Коефіцієнт приросту необоротних активів, характеризує збільшення їх вартості за певний період.

Розрахуємо ці коефіцієнти за даними ТОВ «ВОЯЖІФ». Розрахунок приведемо в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

## Рух необоротних матеріальних активів на ТОВ «ВОЯЖІФ»

Показники	2011	2012	Відхилення
1. Наявність НМА на початок року, тис. грн.	919	1035	+116
2. Надійшло за рік, тис. грн.	127	-	-127
3. Вибуло за рік, тис. грн.	11	30	+ 19
4. Наявність виробничих засобів на кінець року	1035	1025	-30
5. Коефіцієнт поступлення ( $n2/n4$ )	0,12	-	-0,12
6. Коефіцієнт вибуття ( $n3/n1$ )	0,01	0,03	+0,02
7. Коефіцієнт приросту $\frac{n2 - n3}{n4}$	0,11	-0,03	-0,14

Узагальнюючими показниками технічного стану необоротних активів є коефіцієнт зносу і придатності.

Коефіцієнт зносу ( $K_3$ ) визначається як відношення суми зносу до первісної вартості необоротних активів ( $\Phi$ ):

$$K_3 = I/\Phi \quad (3.5)$$

Коефіцієнт придатності ( $K_{пр}$ ) – це відношення залишкової вартості необоротних активів ( $\Phi_0$ ) до первісної вартості ( $\Phi$ ):

$$K_{пр} = \Phi_0/\Phi = I - K_3 \quad (3.6)$$

Коефіцієнт зносу і придатності розраховують як на початок періоду так і на кінець періоду. Чим менший коефіцієнт зносу (більший коефіцієнт придатності), тим кращий технічний стан необоротних активів .

Дані про ступінь зношення необоротних активів підприємства наведені в таблиці 3.3.

Дані таблиці 3.3. свідчать, що первісна вартість основних засобів зменшилась на 30 тис. грн., знос за час експлуатації зріс на 25 тис. грн. Це сприя-

ло росту ступеня зношення і росту ступеня придатності необоротних активів на 1%, що свідчить про погіршення технічного стану необоротних активів.

Таблиця 3.3

### Аналіз зношення матеріальних необоротних активів ТОВ «ВОЯЖІФ»

Показники	Одиниця виміру	На початок 2012 року	На кінець 2012 року	Зміна за рік (+,-)
Первісна вартість основних засобів	тис.грн.	1055	1035	-30
Знос основних засобів	тис.грн.	403	428	+25
Залишкова вартість	тис. грн.	652	597	-55
Ступінь зношення основних засобів	%	0,38	0,41	+0,3
Ступінь придатності основних засобів	%	0,59	0,58	-0,01

Технічний рівень необоротних активів, ступінь їх морального зносу характеризує віковий склад обладнання. Він дає можливість виявити застаріле обладнання, що потребує заміни. Для аналізу діюче обладнання групують за видами, а в межах виду за тривалістю використання, далі розраховують питому вагу цього обладнання. Для кожного типу машин визначимо середній вік:

$$V_m = \sum V_k, \quad (3.7)$$

де  $V_m$  – середнє значення інтервалу;

$k$  – кількість устаткування кожної інтервальної групи у частках одиниці до підсумку.

Проведемо аналіз вікової структури обладнання ТОВ «ВОЯЖІФ». Результати відобразимо в таблиці 3.4.

Розраховуємо середній вік обладнання :

$$V_m = 2,5 \times 0,2 + 7,5 \times 0,7333 + 12,5 \times 0,0666 = 0,5 + 5,49 + 0,8325 = 6,82 \text{ років.}$$



Аналіз показує, що 73,33% обладнання має строк служби від 5 до 10 років. Отже, технічний стан машин і обладнання ТОВ «ВОЯЖІФ» в цілому є задовільним.

Таблиця 3.4

## Аналіз вікового складу обладнання ТОВ «ВОЯЖІФ»

№	Види обладнання	Вікові групи			Усього шт.	Питома вага %
		до 5 років	від 5 до 10 років	від 10 до 15 років		
1	Верстати		8		8	13,33
2	Підйомні механізми	2	1		3	20
3	Транспортні засоби		2		2	53,33
4	Інше обладнання	1	-	1	2	13,33
5	Всього	3	11	1	15	100
6	Кількість машин кожної інтервальної групи в % до підсумку	20	73,33	6,66	100	-

Що стосується аудиту наявності основних засобів, то тут перед аудитором стоїть завдання перевірити що:

- необоротні активи, які записані в рахунках існують і належать даному підприємству чи орендовані ним;
- всі факти поповнення і реалізації необоротних активів були правильно обліковані;
- вартість, або інший показник, який служив основою для початкового запису необоротних активів, встановлено правильно;
- до всіх статей необоротних активів, які підлягають амортизаційному списанню, були застосовані правильні методи амортизаційних відрахувань, основані на принципах, які відповідають принципам попереднього року;
- правильно визначена вартість необоротних активів, які передані в заставу в якості додаткового забезпечення [17, 290].

Перевірка розпочинається з вивчення системи обліку необоротних активів. При цьому проводиться повна їх інвентаризація. Спеціально призначена

комісія перевіряє необоротні активи в натуральному вигляді і відображає їх в інвентаризаційних описах по вартості, записує повну їх назву і призначення, інвентарні номери та інші технічні та експлуатаційні показники.

Увага звертається на наявність недіючого, некомплектного і зайвого обладнання, виявляються причини і обставини цього і даються рекомендації відносно їх усунення. Потім перевіряється наявність технічних паспортів та іншої технічної документації. При їх відсутності складаються і певним чином оформляються нові документи. Оцінка необліковуваних активів, які виявлені при такій перевірці, здійснюється у відповідності з теперішньою вартістю відновлення, а знос визначається за технічним станом з оформленням відповідних актів, відомостей.

Основні засоби, які непридатні до експлуатації і не підлягають відновленню, або знаходяться в ремонті, включають в окремий інвентаризаційний опис. Списання таких об'єктів здійснюють відповідно до діючого порядку.

На підприємстві було передбачено проведення інвентаризації на 01.01.2013 року. Для перевірки були представлені інвентаризаційні описи по рахунку 10, і інші документи, що необхідні для проведення аудиту.

Встановлено, що відхилень фактичної діяльності основних засобів від даних бухгалтерського обліку не було, але необоротні активи не закріплені за матеріально-відповідальними особами.

На підприємстві не створено постійно діючої інвентаризаційної комісії. Результати інвентаризації не розглядалися і керівником не затверджувались. Це свідчить про відсутність належного контролю за рухом та збереженням матеріальних цінностей, і дає підстави для можливих зловживань.

Для визначення ступеня довіри до якості ведення бухгалтерського обліку на підприємстві аудитор достатньо впевнитись у:

- суцільному характері відображення операцій, пов'язаних з рухом необоротних активів;
- наявності відповідності та взаємозв'язку між аналітичним і синтетичним обліком;

– культури ведення облікових записів.

На підставі цього вибирається подальша стратегія перевірки. Якщо клієнт робить конкретне замовлення, то аудитор повинен перевірити:

- 1) правильність заповнення актів прийому передачі основних засобів;
- 2) перевіряють обґрунтованість бухгалтерських проведень з рахунку 10;
- 3) правильність нарахування і сплати ПДВ з придбаних і реалізованих основних засобах;
- 4) правильність нарахування амортизації та зносу основних засобів і відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку;
- 5) правильність відображення в обліку операцій з ремонту і модернізації основних засобів;
- 6) правильність відображення в обліку операцій вибуття основних засобів;
- 7) доцільність вибуття чи реалізації основних засобів;
- 8) ефективність використання основних засобів.

При проведенні обов'язкового аудиту (підтвердження річної звітності) достатньо лише перевірити наявність взаємозв'язку між аналітичним і синтетичним обліком, головною книгою і балансом. Практично всі зазначені етапи аудиту виконуються шляхом вибіркової, а не суцільної перевірки.

Джерелами аудиту операцій з необоротних активів є:

- акти інвентаризації;
- порівняльні відомості за результатами інвентаризації основних засобів;
- кошториси;
- плани капітального ремонту основних засобів;
- розробні таблиці по розрахунку амортизації і зносу.

Операції надходження, переміщення, вибуття і ліквідації основних засобів досліджуються за первинними документами і бухгалтерськими записами. При цьому звертається увага на правильність списання і оприбуткування основних засобів за кількістю і вартістю.

Спочатку здійснюється вибіркове вивчення правильності заповнення актів приймання передачі та карток обліку основних засобів.

При перевірці документального оформлення операцій по надходженню і введенню в експлуатацію основних засобів на підприємстві, було встановлено, що ці операції оформлялись актами приймання-передачі.

Надходження і введення в експлуатацію верстатів, які надійшли 12 грудня 2012 і введені в дію 15 січня 2013 і які є однотипними, мають однакову норму амортизації, було оформлено одним актом приймання – передачі основних засобів, що цілком допускається. На кожен одиницю основних засобів була заведена інвентарна картка. У зазначених вище документах були заповнені всі необхідні реквізити. Відхилень по документальному оформленню операцій щодо надходження і введення в експлуатацію основних засобів не встановлено.

Наступним етапом перевіряється дотримання підприємством ліміту вартості об'єктів, які повинні обліковуватись у складі основних засобів. Вияснюється, чи немає випадків, коли об'єкти основних засобів враховуються в складі МШП і навпаки. Далі аналізується, чи правильно відображені в обліку операції по списанню основних засобів, а також чи повністю віднесена на матеріально відповідальних осіб сума, яка підлягає відшкодуванню. Для цього вартість основних засобів, що закріплена за матеріально-відповідальною особою за даними інвентарних списків, порівнюється із залишком на рахунку "Основні засоби". Під час перевірки операцій по переміщенню основних засобів з'ясовуються факти переміщення, достовірність оформлення цих операцій, повнота і своєчасність оприбуткування.

При дослідженні операцій по вибуттю і ліквідації основних засобів визначається чи не був завищений відсоток зносу з метою подальшої реалізації за більш низькими чи більш високими цінами.

Ліквідація основних засобів вивчається по відповідних актах, що складаються відповідною комісією за формою, що встановлена Міністерством статистики України, з дотриманням порядку списання ліквідованих основних

засобів. актах обґрунтовуються обставини і причини ліквідації. Розглядають правильність оприбуткування матеріальних цінностей, що отримані в результаті ліквідації. Ретельно досліджують правильність визначення результатів від ліквідації основних засобів, дотримання нормативних актів про порядок списання непридатного обладнання, господарського інвентаря, та іншого майна в складі основних засобів і виявляють причини та обставини несвоєчасного введення їх у дію.

При аудиті операцій по вибуттю основних засобів, які пов'язані з їх старінням і зносом, встановлюється обґрунтованість ліквідації і чи будуть оприбутковані придатні для використання деталі і матеріали.

В ході перевірки операцій по руху основних засобів встановлюється законність їх здійснення, а також правильність і своєчасність оформлення операцій.

Законність надходження основних засобів в результаті капітальних вкладень визначається співставленням оприбуткування об'єктів з переліком титульного списку та інших первинних документів.

За всіма незаконними надходженнями основних засобів, некорисними переміщеннями, переміщеннями з неправильно оформленими документами, а також з фактами несвоєчасного оприбуткування основних засобів, виявляються причини порушень і встановлюються конкретно винні в цьому особи. Звертається увага на всі випадки можливих зловживань:

- за рахунок збільшення вартості окремих об'єктів основних засобів;
- не повноти оприбуткування основних засобів, неправильної передачі їх під звіт матеріально-відповідальним особам;
- зменшення кількості окремих предметів з одночасним збільшенням вартості інших предметів основних засобів;
- розтрат і незаконного придбання основних засобів.

Операції з капітальних вкладень досліджують на основі затверджених документів, кошторисів, технічної документації і договорів з підприємствами.

Перевіряють законність і обґрунтованість затрат по капітальних вкладеннях, відповідність їх затвердженій технічній документації і джерелам фінансування. Досліджуються випадки безкошторисного і безпроектного будівництва. Операції по вкладеннях поділяються на ті, що здійснюються підрядним і господарським способами. Перевіряють правильність складання договорів з підрядчиками, визначають обсяг виконаних робіт по проміжних актах і їх якість [34, 185].

Звертається увага на випадки зниження собівартості, в результаті різних недоробок або зниження якості робіт. Вивчається стан бухгалтерського обліку капітальних вкладень і правильність поданої звітності, а також введення в дію об'єктів, їх об'єм і структуру. При перевірці звертається увага на можливі випадки порушень, зокрема, на випадки приховування основних засобів в результаті заплутаності аналітичного обліку і неякісного проведення річної інвентаризації. Іноді посадові особи використовують засоби в корисливих цілях під виглядом тимчасового використання, розраховуючи на безконтрольність і подальше їх списання.

До типових порушень відносять:

- заміна нових предметів основних засобів застарілими, які використовувались і були списані, але не знищені;
- списання основних засобів по актах, які не оформлені у відповідності з діючими нормативними документами;
- невідображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, деталей після ліквідації основних засобів чи оприбуткування їх за неправильно визначеними цінами;
- несвоєчасне списання застарілого обладнання, яке не використовують.

За рахунок подібних маніпуляцій:

- штучно збільшується прибуток;
- здійснюється реалізація основних засобів окремим особам по вартості без перерахунку на діючі ціни;
- занижується первісна вартість предметів основних засобів;
- основні засоби використовуються не за призначенням;
- завищуються затрати по ліквідації основних засобів;
- не здійснюють інвентаризації капітальних затрат при оренді основних засобів [34, 201].

На практиці зустрічаються випадки помилкового чи навмисного зменшення інвентарної вартості об'єктів, шляхом необґрунтованого списання фактичних затрат на витрати, які не збільшують вартості основних засобів.

При перевірці визначають правильність кореспонденції рахунків, які фіксують операції з основними засобами, обґрунтованість списання будівель, споруд, автомобілів, двигунів, обладнання. Перевіряють первинні документи і синтетичний облік капітальних вкладень, реальність поданої звітності.

### **3.2. Показники ефективності використання необоротних активів**

Забезпечення високих темпів розвитку підприємства і підвищення ефективності його виробництва, можлива за умови ефективного використання необоротних активів і збільшення їх виробничих потужностей. Ці процеси з одного боку, сприяють постійному підтриманню належного технічного рівня кожного підприємства, а з іншого – дозволяють збільшувати обсяг виробництва продукції без додаткових інвестиційних ресурсів, знижувати собівартість виробів та витрат на обслуговування виробництва і його управління.

Система показників, яка характеризує ефективність необоротних активів, охоплює два блоки: перший – показники ефективності відтворення окремих видів і всієї сукупності засобів праці і другий – показники рівня використання в цілому і окремих видів необоротних активів (рис. 3.3)

Необхідність виділення у самостійну групу показників відтворення засобів праці, що характеризують процес руху, технічний стан та структуру основних засобів, обумовлена тим, що відтворювальні процеси істотно і безпосередньо впливають на ступінь ефективного використання застосовуваних у виробництві машин, устаткування та інших знарядь праці.

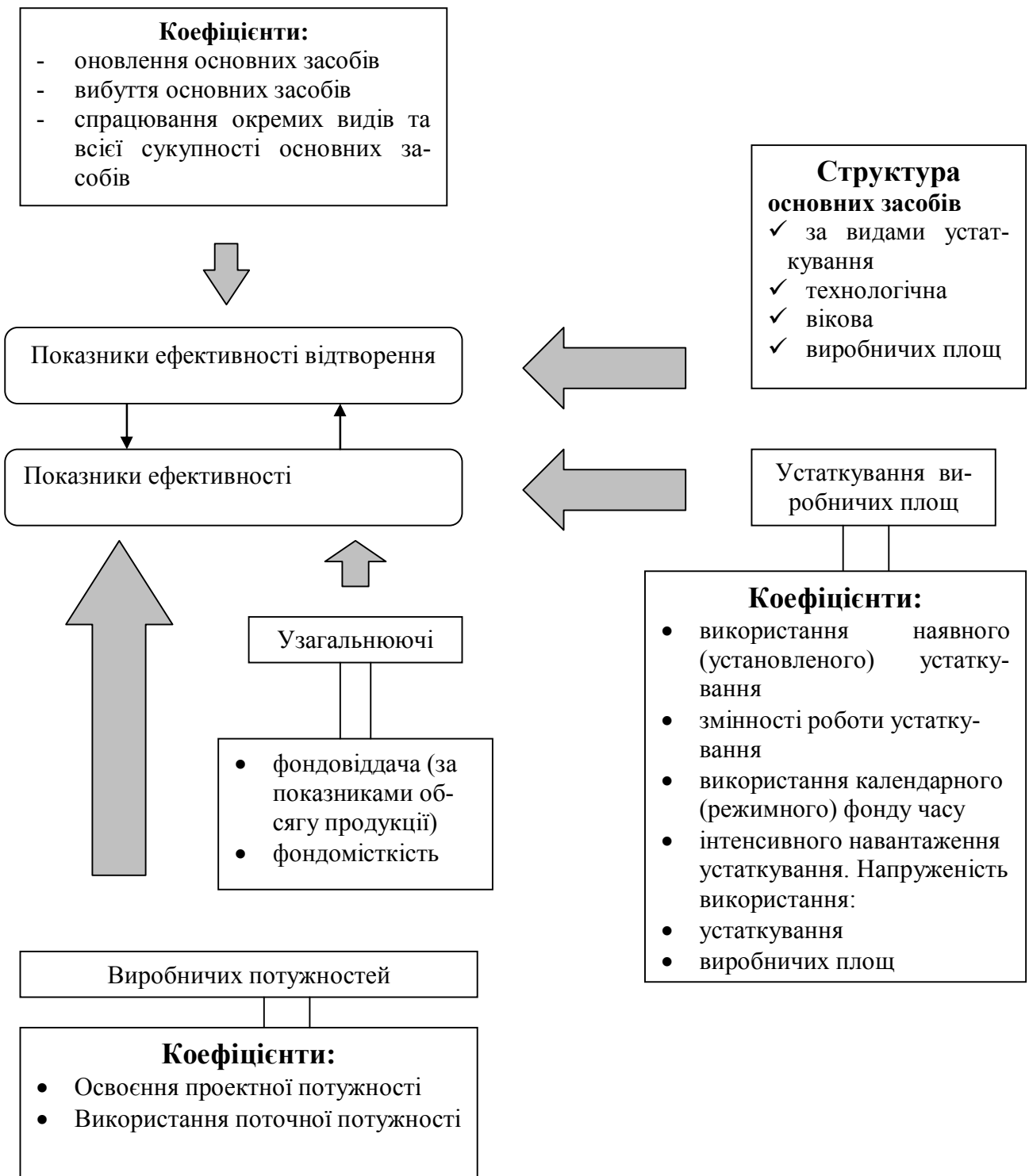


Рис. 3.3. Система показників ефективності необоротних активів



Аналіз ефективності використання необоротних активів розпочинається розрахунком певних показників. Найважливішим узагальнюючим показником ефективності використання основних виробничих засобів є фондоддача [46, 71].

Фондоддача характеризує виробництво продукції на одиницю середнього обсягу основних виробничих засобів за період, що аналізується.

Показник фондоддачі ФВ розраховують на базі вартісних вимірників за формулою (3.8):

$$\text{ФВ} = \text{ТП} / \text{ОФ}, \quad (3.8)$$

де ФВ – фондоддача;

ТП – обсяг товарної продукції у вартісній оцінці;

ОФ – середня вартість основних виробничих засобів.

На фондоддачу впливають такі фактори:

- структура основних засобів (зміна питомої ваги активної частини);
- структура продукції (зміна питомої ваги фондомісткої продукції);
- співвідношення остання продуктивності і ціни нового устаткування;
- рівень освоєння нових виробничих потужностей;
- рівень спеціалізації і концентрації виробництва;
- рівень автоматизації і механізації виробництва;
- використання устаткування за часом і потужністю [19, 446].

Під час аналізу поряд з показником загальної фондоддачі вираховується фондоддача активної частини основних засобів (машин і устаткування):

$$\text{ФВ} = \text{ПВ} \times \text{ФВа}, \quad (3.9)$$

де ФВ – фондоддача основних виробничих засобів;

ПВ – питома вага активної частини засобів;

ФВа – фондоддача активної частини засобів.

На основі цієї залежності можна розрахувати міру впливу на рівень фондоддачі зміни питомої ваги і фондоддачі активної частини основних засобів.

Розрахунок міри впливу факторів наведено в таблиці 3.5.

**Таблиця 3.5**

**Фондоддача активної частини основних засобів ТОВ «ВОЯЖІФ»**

№	Показники	2011 рік	2012 рік	Відхилення
	1	2	3	4
1	Товарна продукція у порівняльних цінах, тис. грн.	937	859	-78
2	Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	977	1040	+63
3	У тому числі машин і устаткування, транспортних засобів тис. грн.	307,8	307,8	-
4	Питома вага активної частини основних засобів (п3:п2)	0,315	0,296	-0,019
5	Фондоддача активної частини (п1:п3)	3,04	2,79	-0,25
6	Фондоддача необоротних активів (п1:п2)	0,96	0,83	-0,13
7	Зміна фондоддачі за рахунок: а) питомої ваги активної частини (п4.гр4. х п5.гр3) б) фондоддачі активної частини (п.5гр4х п.4гр.3)		-0,053 -0,074	

Дані таблиці свідчать: фондоддача на підприємстві порівняно з минулим роком зменшилася на 0,13 грн., що негативно характеризує його роботу. На спад рівня фондоддачі негативно вплинуло зменшення фондоддачі активної частини засобів (-0,25 грн.).

На наступному етапі аналізу необхідно проаналізувати вплив фондоддачі на обсяг і собівартість продукції. Залежність обсягу товарної продукції ТП від середньої вартості основних виробничих засобів ОФ і фондоддачі має такий вигляд:

$$ТП = ОФ \times ФВ \quad (3.10)$$

Якщо в цю формулу замість фондovіддачі ФВ, підставити значення з формули  $ФВ = ПВ \times ФВа$ , залежність набере вигляду:

$$ТП = ОФ \times ПВ \times ФВа \quad (3.11)$$

Використовуючи цю залежність, обчислимо вплив на обсяг товарної продукції таких факторів:

- 1) зміна середньорічної вартості виробничих засобів;
- 2) питома вага активної частини засобів;
- 3) фондovіддача активної частини.

Розрахунок міри впливу факторів представлений в таблиці 3.6.

**Таблиця 3.6**

**Вплив факторів на обсяг товарної продукції ТОВ «ВОЯЖІФ»**

Вплив зміни середньорічної вартості основних виробничих засобів	$63 \times 0,315 \times 3,04 = 62,31$ тис. грн. ( $п2.гр4 \times 4.2 \times 5.2$ )
Вплив зміни питомої ваги активної частини	$-0,019 \times 1040 \times 3,04 = -62,05$ ( $4.4 \times 2.3 \times 5.2$ )
Вплив зміни фондovіддачі активної частини	$-0,25 \times 1040 \times 0,296 = -76,96$ ( $5.4 \times 2.3 \times 4.3$ )

Наведені розрахунки показують: випуск продукції на підприємстві збільшився за рахунок зростання середньої вартості основних виробничих засобів, зміни питомої ваги та зміни фондovіддачі активної частини виробничих необоротних активів.

Фондомісткість – показник, обернений до фондovіддачі ( $ФВ/1$ ). Він характеризує вартість основних виробничих засобів, що припадають на 1 одиницю вартості випущеної продукції. Аналіз фондомісткості дає можливість встановити ступінь витрачання основних виробничих засобів на одиницю продукції, виявити причини і фактори, що викликають ріст або зниження використання засобів праці.

На відміну від фондovіддачі, яка розраховується по всій масі основних виробничих засобів, фондомісткість обчислюється по окремих групах основ-

них засобів (будівель, споруд, обладнання і т.д.) враховуючи ступінь їх участі у створенні продукції (таблиця 3.7).

Таблиця 3.7

**Фондомісткість необоротних активів ТОВ «ВОЯЖІФ»**

№з/п	Показники	2011 рік	2012 рік	Відхилення
1	Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис грн.	977	1040	+63
2	У тому числі машин, обладнання, транспортних засобів, тис. грн.	307,8	307,8	-
3	Товарна продукція у порівняльних цінах, тис грн.	937	859	-78
4	Фондомісткість необоротних активів, тис. грн. на 1грн. товарної продукції	1,04	1,21	+0,17
5	У тому числі машин та обладнання, транспортних засобів	0,328	0,358	+0,03

Як бачимо, на підприємстві фондомісткість становить 1,21грн. на 1грн. продукції у 2012 році. Порівняно з 2011 роком вона зросла на 17 коп. на 1грн. товарної продукції. Це свідчить про неефективність використання наявних необоротних активів.

Для детальної оцінки ефективності використання необоротних активів і виявлення резервів, необхідно проаналізувати використання виробничого устаткування. Використання виробничого устаткування – один з важливих факторів зміни фондівіддачі. Тому даний аналіз ведеться у 2 напрямках:

- аналіз інтенсивного використання устаткування (за потужністю);
- аналіз екстенсивного використання (за кількістю устаткування і часом роботи) [97, 366].

При аналізі інтенсивного використання устаткування розраховують відповідний коефіцієнт  $K_{\text{інт}}$ , що дорівнює відношенню фактичного випуску продукції за одну машино-годину ( $B_{\text{ф}}$ ) до планового ( $B_{\text{п}}$ ).

$$K_{\text{інт.}} = B_{\text{ф}}/B_{\text{п}} \quad (3.11)$$

Даний коефіцієнт доцільно розраховувати по групах устаткування, яке виробляє однорідну продукцію.

У процесі аналізу необхідно виявити фактори, що впливають на рівень інтенсивного використання устаткування. До них належать:

- 1) технічний рівень устаткування;
- 2) застосування сучасної технології;
- 3) поліпшення режимів роботи устаткування.

Розраховуємо цей коефіцієнт на прикладі :

$$K_{\text{інт.}} = 65,2 / 50,4 = 1,30$$

При проведенні аналізу екстенсивного використання устаткування необхідно оцінити повноту його використання за кількістю і за тривалістю роботи. Все устаткування, що є на підприємстві поділяють на встановлене (працююче, не працююче) і невстановлене. Звідси, розраховують коефіцієнт використання встановленого устаткування, як відношення кількості одиниць працюючого устаткування до наявного. Такий розрахунок доцільно проводити як за кількістю всього устаткування, так і за окремими його видами.

Розрахуємо обсяг додаткового випуску продукції при впровадженні невстановленого устаткування на ТОВ «ВОЯЖІФ». Вартість запасів невстановленого устаткування 75 тис. грн. Плановий рівень фондівіддачі машин і устаткування 5,0. Додатковий випуск продукції:  $75 \times 5,0 = 375$  тис. грн.

Для узагальнюючої характеристики екстенсивного використання устаткування розраховують відповідний коефіцієнт (3.12):

$$K_{\text{екст.}} = T_{\text{ф}} / T_{\text{п}}, \quad (3.12)$$

де  $K_{\text{екст.}}$  – коефіцієнт екстенсивного використання устаткування;

$T_{\text{ф}}$  – фактична кількість відпрацьованих верстато-годин;

$T_{\text{п}}$  – плановий фонд верстато-годин.

На ТОВ «ВОЯЖІФ» даний коефіцієнт дорівнює:

$$K_{\text{екст.}} = 30500 / 34000 \times 0,89$$

На базі коефіцієнтів екстенсивного та інтенсивного використання устаткування розраховують інтегральний коефіцієнт використання обладнання (3.13):

$$K_i = K_{\text{інт.}} \times K_{\text{екст.}} \quad (3.13)$$

$$K_i = 1,30 \times 0,89 = 1,15$$

Цей розрахунок дає змогу зробити висновок, що на ТОВ «ВОЯЖІФ» є резерви ефективнішого використання устаткування, основним чином за рахунок підвищення рівня його екстенсивного використання.

Важливе значення для деталізації аналізу екстенсивного використання устаткування має аналіз змінності його роботи. Для нього визначають коефіцієнт змінності роботи устаткування (3.14):

$$K_z = T_{\phi} / O_v, \quad (3.14)$$

де  $T_{\phi}$  - фактична кількість відпрацьованих верстатозмін;

$O_v$  – кількість одиниць встановленого устаткування.

У процесі аналізу необхідно порівняти фактичний коефіцієнт змінності з плановим і знайти шляхи підвищення змінності роботи устаткування. Це дасть змогу підвищити рівень екстенсивного використання устаткування і збільшити випуск продукції (табл. 3.8).

**Таблиця 3.8**

**Використання устаткування ТОВ «ВОЯЖІФ» за 2012 рік**

№	Показники	Фактично за день
1	Кількість встановленого устаткування, од.	15
2	Фактично працююче обладнання, од.	12
3	Відпрацьовано машино-змін всього у тому числі: а) перша зміна; б) друга зміна.	20 11 9
4	Коефіцієнт змінності (п.3:п.1)	1,3
5	Тривалість зміни, год	8
6	Фонд часу відпрацьованих верстатозмін верстато-годин (п.3 x п.5)	160
7	Фактично відпрацьованих верстато-годин	146
8	Використання фонду машинного часу, % (п.7 x 100: п.6).	91%

Дані таблиці свідчать, що рівень екстенсивного використання устаткування на ТОВ «ВОЯЖІФ» в цілому невисокий. При двозмінному режимі роботи коефіцієнт змінності дорівнює 1,3. Це є наслідком малої завантаженості

другої зміни. В даному випадку коефіцієнт змінності можна підвищити до 1,4, що дасть змогу збільшити випуск продукції.

Для визначення цієї величини необхідно розрахувати:

1) приріст коефіцієнта змінності:  $1,4 : 1,3 \times 100 - 100 = 7,7\%$

2) приріст товарної продукції (за рахунок приросту коефіцієнта змінності):

$$859 \text{ тис. грн.} \times 7,7 : 100 = 66,14 \text{ тис. грн.}$$

На заключному етапі аналізу використання устаткування необхідно підрахувати резерви можливого збільшення випуску продукції (табл. 3.9)

*Таблиця 3.9*

**Резерви збільшення випуску продукції ТОВ «ВОЯЖІФ»  
за рахунок засобів праці за 2012 рік**

<b>№</b>	<b>Резерви</b>	<b>Можливий приріст продукції</b>
1	Введення в дію невстановленого устаткування	375,0
2	Підвищення коефіцієнта змінності	66,14
3	Всього резервів	441,14
4	Процент резерву до фактичного обсягу товарної продукції, %	51,4

Отже, за рахунок кращого використання устаткування підприємство може збільшити обсяг товарної продукції на суму 423,9 тис. грн.

В результаті проведеного економічного аналізу необоротних активів досліджуваного підприємства, можна зробити висновок, що стан і рівень використання основних засобів є задовільним, проте існують значні резерви зростання показників використання необоротних активів.

Аудит ефективності використання необоротних активів розпочинається перевіркою правильності розрахунку показника фондівдачі. При цьому розрахунку можуть використовуватись, як вартісні так і натуральні вимірники обсягу продукції та виробничих необоротних активів. Аудитор повинен пам'ятати, що застосування натуральних вимірників можливе тільки в галузях, що випускають один вид продукції, а для галузей промисловості, що виробляють широкий асортимент, показник фондівдачі розраховують на базі вартісних показників.

Останніми роками спостерігається тенденція зниження фондovіддачі у багатьох галузях народного господарства, у тому числі на підприємствах промисловості. У цьому випадку зростає роль аудитора, який повинен виявити резерви підвищення даного показника. Перш за все, аудитор повинен визначити ті фактори, які найбільше впливають на фондovіддачу на даному підприємстві і яким чином виражається цей вплив.

Поряд з показником загальної фондovіддачі перевіряється правильність розрахунку фондovіддачі активної частини і визначається вплив на рівень фондovіддачі зміни питомої ваги і фондovіддачі активної частини необоротних активів.

Потім аудитор перевіряє правильність розрахунку впливу фондovіддачі на обсяг і собівартість продукції, а також як впливають на обсяг товарної продукції, такі фактори як:

- зміна середньорічної вартості виробничих засобів;
- питома вага активної частини;
- фондovіддача активної частини [37, 256].

Вплив фондovіддачі на собівартість продукції визначається за формулою (3.15):

$$C = (A \times P_{\phi}) / 100, \quad (3.15)$$

де  $C$  – економія (збільшення) собівартості товарної продукції, тис. грн.

$A$  – сума амортизації, тис. грн.

$P_{\phi}$  – зміна фондovіддачі, %.

Аудитор визначає чи відбулося збільшення, чи економія собівартості продукції і які основні причини цих змін. При проведенні аудиту використання основних засобів належна увага повинна звертатись на такий момент, як здійснення індексації балансової вартості основних засобів.

Під час аудиту індексації основних засобів слід розглянути такі питання:

- правильність визначення і застосування коефіцієнта індексації;



– відображення в обліку результату індексації. Це можна виявити за допомогою аудиторських процедур та способів які представлено рис. 3.3.



**Рис. 3.3. Взаємозв'язок об'єктів аудиту основних засобів та процедур і способів їх дослідження**

Роль економічного аналізу необоротних активів полягає у виявленні та оцінці невикористаних виробничих резервів для подальшого зростання ефективності виробництва, а також в боротьбі з безгосподарністю і непродуктивними витратами. Виявляючи внутрішні резерви і вказуючи шляхи їх використання, аналіз сприяє поліпшенню господарювання як в умовах складання планів діяльності підприємства, так і в процесі їх виконання.

За допомогою аналізу необоротних активів оцінюють результати діяльності підприємств, а також окремих цехів, дільниць, бригад, робочих місць.

Аналіз дає можливість виявити резерви по всіх напрямках і розкриває шляхи максимального їх використання. Він допомагає також розробити захо-

ди щодо використання резервів як у найближчий час (поточні), так і у майбутньому (перспективні).

Головною ознакою підвищення ефективного використання основних виробничих засобів і виробничих потужностей того чи іншого підприємства є зростання обсягу виробництва продукції.

Кількість ж виробленої продукції при наявному розмірі виробничого апарату залежить, з одного боку від фонду часу продуктивної роботи машини і устаткування протягом доби, а з другого – від ступеня використання знарядь праці за одиницю часу (інтенсивного навантаження).

Головні напрямки ефективнішого використання необоротних активів і виробничих потужностей підприємства, кожний з яких охоплює певну кількість конкретизованих заходів, або шляхів, відображено на рис. 3.4.



**Рис. 3.4. Шляхи кращого використання основних засобів і виробничих потужностей підприємства**

Отже, всю сукупність технічних, організаційних та економічних засобів щодо кращого використання необоротних активів і виробничих потужностей підприємства за їх змістом та призначенням, можна поділити на дві гру-

пи: перша – збільшення екстенсивного завантаження, і друга – підвищення інтенсивного навантаження.

### **3.3. Аудит витрат на поліпшення необоротних активів**

Необоротні активи складають велику групу в активах переважної більшості виробничих підприємств. Підтримання потрібного підприємству рівня технічної оснащеності виробництва забезпечується постійними ремонтами та оновленням необоротних активів. Звісно в ході проведення аудиту та інспектування на практиці перевірка витрат на ремонт і оновлення необоротних активів є одним із складових комплексу завдань. Тому, перш за все, перед тим, як розпочати перевірку, аудитор необхідно чітко визначитись із джерелами інформації. Їх варто розрізняти як джерела нормативно-правового характеру – Закони, постанови, інструкції, положення та документи, які приймаються безпосередньо на самому підприємстві – наказ про облікову політику в частині обліку необоротних активів (зокрема, в частині витрат на їх ремонт і оновлення), накази керівника підприємства про виведення об'єктів необоротних активів з експлуатації, розпорядження, первинні документи, реєстри за допомогою яких аудитор може встановити реальність низки показників і відповідність їх встановленим нормативам, та звітність з якої отримують інформацію про сумарні залишки необоротних активів (ф. № 1, ф. №5), наявність основних засобів за первісною вартістю на початок року, надходження за рік, суми переоцінки, вибуття за рік, втрати від зменшення корисності, суму нарахованої амортизації за рік, інші зміни за рік. Також аудитор може користуватись матеріалами попередніх перевірок які встановлюють своєчасність виправлення помилок, усунення недоліків, які були виявлені в результаті таких перевірок, результати опитувань працівників підприємства, третіх осіб наприклад, представників сторонніх організацій, які виконували ремонт основних засобів.

Аудитору необхідно знати, що підприємство для цілей оподаткування, має право протягом звітного року відносити на витрати будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням необоротних активів у сумі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості необоротних активів на початок звітного періоду. Якщо витрати перевищують зазначену суму, то їх відносять на збільшення балансової вартості окремих об'єктів, що підлягають амортизації.

Аудит операцій з ремонту основних засобів починається з вивчення: змісту плану поточного ремонту як всього підприємства, так і його структурних підрозділів; обґрунтування нормативу затрат па проведення ремонту; аналізу його виконання в ревізованому періоді.

Виявивши невиконання плану за обсягом, перевитрату коштів, аудитор з'ясує причини, винуватців та наслідки.

Під час контролю за необоротними активами слід звертати увагу, чи відносяться витрати, пов'язані з завершеним капітальним ремонтом на збільшення їх балансової вартості з подальшою їхньою амортизацією за встановленими, чи не було випадків включення фактичних витрат на ремонтні роботи (особливо тоді, коли ремонт виконувався підрядним методом) безпосередньо у собівартість продукції [12, 111].

Як відомо, у разі модернізації, добудови, дообладання тощо основного засобу його вартість збільшується. Але є дрібні ремонти, технічне обслуговування, які не впливають на його вартість, а йдуть на витрати періоду. Для того, щоб відстежувати такі витрати, вносяться дані (дата, сума, обсяг робіт) на кожен об'єкт необоротних активів. Ці цифри не будуть впливати на вартість самого об'єкта, але, "розкривши" рядок необоротного активу, можна побачити, як часто роблять такі ремонти. Це дає змогу оцінити доцільність відповідного необоротного активу у господарській діяльності підприємства і прийняти достовірне рішення щодо необхідності його використання у виробництві.

Здійснюючи аудит витрат на ремонт основних засобів, потрібно визначити: чи ці об'єкти є власністю підприємства; якщо орендовані, то чи перед-

бачено умовами договору про оренду ремонт. Первинні документи мають бути оформлені належним чином. Детально аналізуються дані інвентарних карток з показників: дати введення в експлуатацію, дати здійснення попереднього ремонту, терміни міжремонтних періодів, функціональне призначення об'єкта.

Аудит за незакінченим капітальним ремонтом обладнання і машин повинен бути спрямований на виявлення замовлень, що числяться незакінченими протягом тривалого часу. Як показують дослідження, нерідко такі замовлення є фіктивними, а списання матеріальних і трудових витрат не правочинними [12, 115]

Економія матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на проведення ремонту основних засобів дозволяє підвищити ефективність діяльності суб'єктів господарювання і збільшити їх прибуток. У зв'язку з цим собівартість є одним з основних економічних показників, який ставить у пряму залежність витрати структурних підрозділів підприємства від одержуваних ними доходів.

Контроль за незакінченим капітальним ремонтом обладнання і машин повинен бути спрямований на виявлення замовлень, що числяться незакінченими протягом тривалого часу. Як показують дослідження, нерідко такі замовлення є фіктивними, а списання матеріальних і трудових витрат не правочинними. Належний контроль за собівартістю ремонтів можливий за умови планування та обліку. Для забезпечення ефективності інспектування за витратами на ремонт об'єктів основних засобів та сприяння досягнення його стратегічної мети необхідно детально аналізувати підприємницьке середовище (постачальників ресурсів, підрядчиків та підприємств, що надають послуги з ремонту), у якому відбувається перетворення матеріально-технічних ресурсів у загальний обсяг матеріальних витрат, як складової витрат у грошовому вираженні [2, 240].

Для достовірного визначення фінансових результатів підприємства, на формування яких впливають незавершені ремонтні роботи, запропоновано

накопичення витрат, які виникли внаслідок ремонту, пов'язаного з поліпшенням об'єкта необоротних активів, обліковувати на окремому синтетичному рахунку, до моменту оприбуткування поліпшення. Ці рекомендації дадуть можливість документально підтверджувати відповідними розрахунками прийняте рішення керівника про вплив проведених ремонтних робіт на первісно встановлені економічні вигоди основного засобу.

Включення витрат у затрати виробництва можливе за умов, коли договором передбачено складання кошторису на проведення ремонтних робіт.

При виконанні ремонтних робіт фізичними особами з останніх повинен бути додатково утриманий і перерахований до бюджету податок з доходів фізичних осіб. При перевірці капітального ремонту, що виконаний господарським способом, необхідно провести аналіз статей затрат, які віднесені на об'єкти, що ремонтувалися, а також зіставити їх з даними нарядів-завдань і кошторисів, виявивши необґрунтовані відхилення.

Аудитор повинен ознайомитися з порядком документального оформлення господарських операцій. У первинних документах (вимога на відпуск матеріалів, наряди тощо) має бути зазначений напрямок витрат (ремонтні роботи). Аудитор може рекомендувати адміністрації підприємства складати річні плани проведення ремонтних робіт зпоквартальною розбивкою на основі дефектних відомостей, що сприятиме посиленню контролю за ефективним використанням коштів за призначенням. Якщо капітальний ремонт проводив орендатор, то необхідно встановити, які витрати він здійснив, чи відповідають вони умовам договору про оренду і правомірність відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Якщо капітальний ремонт орендованих основних засобів здійснюється в рахунок орендної плати, аудитор перевіряє правомірність і доцільність витрат на капітальний ремонт [3, 342].

Термін, протягом якого розподіляються витрати на ремонт основних засобів, має залежати від того, чи є ремонт плановим або непередбаченим. Якщо роботи з відтворення первісного ресурсу основних засобів або підтримки їх у робочому стані є плановими, і на підприємстві встановлена

періодичність здійснення таких робіт з кожного об'єкта, то сума витрат повинна розподілятися рівними частинами протягом планового міжремонтного періоду. Якщо ж ремонт носить раптовий характер, що пов'язано з аварійним виходом із ладу, то витрати з їх усунення повинні розподілятися протягом періоду корисного використання об'єктів, що залишився. Критерій значущості витрат на модернізацію, що зазначається в наказі про облікову політику, впливає на фінансовий результат підприємства, оскільки з його зростанням збільшується розмір витрат, що списуються в місяці здійснення ремонту. Тому вибір цього критерію повинен бути обґрунтований максимально припустимим, на думку керівництва розміром погрішності у визначенні витрат звітного періоду, а отже, і фінансового результату.

У цьому зв'язку важливою стає система внутрішнього аудиту підприємства. Внутрішній аудит основних засобів спрямовано на вирішення завдань, пов'язаних з правильністю відображення в обліку витрат на модернізацію та ремонт основних засобів; попередженням псування основних засобів; формуванням первісної вартості основних засобів; дотриманням вимог щодо документального оформлення операцій в бухгалтерському обліку; доцільності застосування методів амортизації; контролем за дотриманням встановлених організацією норм нарахування амортизації; виявленням неліквідних або непридатних у подальшому використанні основних засобів; перевіркою правильності розкриття інформації у облікових регістрах та формах фінансової звітності; проведенням аналізу забезпеченості та ефективності використання основних засобів; розробкою рекомендацій стосовно підвищення ефективності управління основними засобами та ін [3, 345].

Отже, для вирішення поставлених завдань внутрішнім аудиторам щодо аудиту витрат на ремонт та поліпшення основних засобів необхідно розробити комплексну технологію проведення перевірки операцій з основними засобами. Технологія проведення внутрішнього аудиту повинна складатися з визначення класифікації та особливостей групування основних засобів, інфор-

маційного забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням специфічної ділянки аудиту, а також виділенням основних етапів та напрямів проведення перевірок за планом та програмою внутрішнього аудиту. Для того, щоб ефективно провести перевірку доцільності проведення ремонтних дій та сформувавши рекомендації внутрішньому аудиту, необхідно, мати весь можливий перелік інформації стосовно основних засобів. При цьому, чим більшим буде обсяг цієї інформації та особливо висновків або довідок різноманітних відділів, тим більш обґрунтованими, виваженими та доцільними будуть внутрішні аудиторські висновки та рекомендації.

Особливу увагу слід надавати відповідності сум оборотів і залишків в регістрах синтетичного і аналітичного обліку, адже аналітичні процедури застосовуються при зіставленні наявності основних засобів в різні періоди, даних звіту про їх рух з даними бухгалтерського обліку при оцінці співвідношень між різними статтями звіту і порівнянні їх з даними за попередні періоди. Ефективне застосування аудиторських процедур залежить від затвердженого плану, програми та методики проведення перевірки. Слід зазначити, що методика перевірки розробляється на стадії планування та спрямована на збір аудиторських доказів з метою проведення аналізу та впровадження заходів щодо підвищення ефективності використання та управління основними засобами на підприємстві.

### **ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3**

1. Проведений аналіз на основі даних досліджуваного підприємства свідчить, що на ньому в цілому задовільний стан використання необоротних активів. Підприємство дбає про оновлення необоротних активів, середній вік обладнання на підприємстві 7 років.

Головною ознакою підвищення ефективного використання основних виробничих засобів і виробничих потужностей підприємства є зростання обсягу виробництва продукції.



Для детальної оцінки ефективності використання необоротних активів і виявлення резервів, необхідно проаналізувати використання виробничого устаткування. Використання виробничого устаткування – один з важливих факторів зміни фондівіддачі. Тому даний аналіз ведеться у 2 напрямках:

- аналіз інтенсивного використання устаткування (за потужністю);
- аналіз екстенсивного використання (за кількістю устаткування і часом роботи).

2. Головні напрямки ефективнішого використання необоротних активів і виробничих потужностей підприємства:

– інтенсивного використання:

- запровадження новітніх технологій;
- технічне удосконалення устаткування, підвищення якості сировини;
- застосування прогресивних форм організації виробництва;

– екстенсивного використання:

- скорочення простоїв устаткування;
- підвищення коефіцієнту змінності роботи устаткування;
- зниження частки недіючих машин та устаткування.

Немаловажним є створення механізму зацікавленості працівників підприємства у поліпшенні використання необоротних активів.

3. Метою аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій є об'єктивний збір і оцінка свідчень про економічні дії і події з необоротними засобами і капітальними інвестиціями з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень прийнятим нормам податкового і бухгалтерського обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.

При здійсненні аудиту витрат на поліпшення необоротних активів необхідно встановити: наявність планів і кошторисів ремонту, актів на виконання робіт, актів приймання-передачі виконаних робіт, договорів підряду, актів технічного огляду будинків і споруд, правильність і своєчасність складання відповідних документів; правильність формування витрат за статтями затрат;

чи не завищувались норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи.

Основним порушенням в обліку витрат на поліпшення необоротних активів є неправомірне віднесення вартості проведено капітального ремонту об'єкту основних засобів на збільшення первісної вартості. Капітальні ремонти не пов'язані з доукомплектацією, реконструкцією, модернізацією, які призвели до заміни запчастин, мають бути віднесенні не на збільшення вартості активу, а на витрати.

## **ВИСНОВКИ**

На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки та пропозиції щодо вдосконалення методики відображення в обліку та підготовки інформації для прийняття управлінських рішень стосовно витрат підприємства на заходи щодо поліпшення необоротних активів:

1. Фінансовий облік витрат на поліпшення основних засобів регламентує П(С)БО 7, згідно з яким дані витрати поділяються на дві групи:

1) витрати на поліпшення, у результаті здійснення яких економічні вигоди, первинно очікуванні від використання об'єкта, зростають. До таких поліпшень відносяться: модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, тощо. Згідно з пунктом 14 П(С)БО 7 витрати на проведення таких заходів збільшують первісну вартість основних засобів. Ці витрати підприємства обліковують на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з наступним їх віднесенням на рахунок 10 «Основні засоби»;

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, згідно з пунктом 15 П(С)БО 16 «Витрати». У бухгалтерському обліку ці витрати обліковуються на рахунках витрат: 23; 91, 92, 93, 941 (Рисунок 4, таблиця 1).

2. Із 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”.

Вважаємо, що на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» доцільно узагальнювати лише витрати з виконання будівельно-монтажних робіт як підрядним, так і господарським способом для власних потреб підприємства.

На окремих аналітичних рахунках до субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» пропонуємо здійснювати облік устаткування і інших активів, які після введення їх в експлуатацію стають основними засобами і узагальнюються на окремих субрахунках рахунку 10 «Основні засоби» (окрім будівель, споруд, землі і капітальних витрат на поліпшення земель). На цьому ж субрахунку (152) доцільно вести облік затрат на проведення

робіт, пов'язаних з монтажем устаткування, оскільки вони повинні включатися в його первинну вартість.

При цьому слід враховувати різноманітність форм капітальних вкладень, що характеризують організаційні та фінансові умови здійснення окремим підприємством (індивідуальним інвестором) інвестиційної діяльності. У цьому зв'язку доцільно приведення структури рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у відповідність із структурою відтворення основних засобів і способами організації інвестиційного циклу. На нашу думку, до цього рахунку додатково до субрахунків 151 і 152 можуть бути відкриті рахунки другого («Інвестиції в реконструкцію, модернізацію й інші види поліпшень об'єктів основних засобів», «Інвестиції в ремонт, що підлягає капіталізації») і третього («Інвестиції в організацію проектних робіт, «Інвестиції по утриманню будівельних організацій (забудовників)», «Інвестиції в організацію будівельно-монтажних робіт і забезпечення будівництва обладнанням», «Інвестиції в будівництво об'єктів «під ключ»») порядків.

У цьому разі до рахунка 15 необхідно відкрити додатковий субрахунок 156 „Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів”.

Капітальні витрати на поліпшення земель доцільно, на наш погляд, враховувати на окремому субрахунку 157 тієї ж назви до моменту їх завершення. Лише після закінчення робіт по поліпшенню земель (осушення, зрошення і ін.) їх вартість повинна списуватися з кредиту субрахунку 157 в дебет субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». З наступного місяця після завершення таких робіт їх вартість повинна амортизуватися в основному з використанням прямолінійного методу.

Щодо обліку інших капітальних робіт і витрат (витрати на проектно-пошукові роботи, утримання відділів капітального будівництва і т.п.), то їх, доцільно враховувати у момент виникнення на окремому субрахунку 158 «Інші капітальні інвестиції» і розподіляти пропорційно контрактній вартості витрат на будівельно-монтажні роботи і устаткування. Такий порядок обліку дозволить більш точно визначити первинну вартість складових основних за-

собів, які виступають окремими об'єктами при нарахуванні амортизації, адже остання нараховується не в цілому по знов спорудженому об'єкту, а окремо по його складових (будівлі, споруди, устаткування і інші основні засоби). Тож необхідно виділити окремий субрахунок 158 для обліку інших капітальних інвестицій в структурі рахунку 15, що дасть можливість отримати необхідну інформацію для заповнення статистичної звітності без додаткових вибірок.

Поглиблена деталізація структури Плану рахунків бухгалтерського обліку забезпечить відповідність методики обліку капітальних інвестицій, що діє на підприємствах із законодавством України про інвестиційну діяльність, а також отримати, як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам більш повну інформацію стосовно обліку капітальних інвестицій.

3. Рациональним, на наш погляд, варіантом ведення податкового обліку в системі бухгалтерських рахунків є використання спеціального рахунку обліку валових витрат серед рахунків класу 8. Це може бути, наприклад, рахунок 86, до якого відкривається субрахунок „Витрати з поліпшення основних засобів”. На цей рахунок мають відноситися лише витрати в межах 10% балансової вартості основних засобів на початок року. Понаднормативні витрати відображають в бухгалтерському обліку за загальною методикою.

Із метою забезпечення точності та обґрунтованості розрахунків сум витрат доцільно складати „Відомість витрат з поліпшення основних засобів”. Погоджуємося із думкою професора З.В. Задорожного, що ціннішою інформацією для управління є дані про капітальні інвестиції в розрізі об'єктів, а не окремих видів робіт з капітального будівництва, як це має місце у відомості. Якщо підприємство здійснює будівництво кількох об'єктів, то із Відомості 4.1 не буде видно, на яких саме об'єктах виконано роботи. При характеристиці витрат капітального будівництва, виконаних господарським способом, у відомості наводиться перелік калькуляційних статей (1.11 – 1.15). Але цей перелік не зовсім враховує вимоги П(С)БО 16 „Витрати” і П(С)БО 18 „Будівельні контракти”. Так, зокрема, в ньому відсутні інші прямі витрати,

які включають до собівартості будівельно-монтажних робіт. У запропонованій відомості на відміну від типової Відомості 4.1 передбачається пооб'єктний облік капітальних інвестицій в розрізі субрахунків, що забезпечить користувачів необхідною інформацією.

4.Ремонти основних засобів – будівель і споруд – здійснюються за кошторисами, складеними інженерами-будівельниками чи проектними установами, залежно від їхньої складності. В будь-якому випадку на основі огляду об'єкта визначається потреба в будівельних та інших матеріалах, необхідних для виконання ремонту, затратах праці, робіт і послуг як підрядників, так і власних допоміжних виробництв, відтак підраховується загальна кошторисна вартість. За цими кошторисами в управлінському обліку контролюють дотримання лімітів витрат матеріалів, оплати праці тощо.

Важливим питанням є визначення об'єктів і методів обліку витрат і калькулювання ремонтних робіт. При позамовному методі обліку в ремонтному виробництві об'єктом обліку витрат є витрати за замовленням, що включає об'єкт, який ремонтується, або групу об'єктів. При здійсненні ремонтних робіт доцільно застосовувати дві калькуляційні одиниці: одиницю ремонтної складності, яка забезпечує вихідні дані при плануванні ремонтних робіт; інвентарний об'єкт, що сприяє реальності обчислення собівартості ремонту.

Дослідження показали, що на низькому рівні на досліджуваному підприємстві ведеться матеріальний облік: матеріали списуються не завжди за призначенням, є випадки нелімітованого відпуску матеріалів, іноді не заповнюються дефектні відомості тощо. Важливим питанням в обліку є нормування матеріальних витрат, що є однією з передумов раціонального використання матеріалів.

Доцільно встановлювати норми за операціями технологічного процесу і загальної норми витрачання матеріалів за об'єктами, що ремонтуються і відображені у відомостях дефектів. Доцільно визначати фактичне витрачання матеріалів на ремонт інвентарним методом.

Зведений облік витрат пропонуємо організувати за видами ремонтів із підрозділом за замовленнями, що включають ремонт одного інвентарного об'єкта або декількох однотипних об'єктів. При цьому витрати слід поділяти на витрати за нормами та відхиленнями від них. Найбільш точним методом визначення величини незавершеного ремонту є його щомісячна інвентаризація з оцінкою за фактичною собівартістю, видами ремонтів; доцільне також встановлення пооб'єктного методу обліку витрат.

6. Під час контролю за необоротними активами слід звертати увагу, чи відносяться витрати, пов'язані з завершеним капітальним ремонтом на збільшення їх балансової вартості з подальшою їхньою амортизацією за встановленими, чи не було випадків включення фактичних витрат на ремонтні роботи (особливо тоді, коли ремонт виконувався підрядним методом) безпосередньо у собівартість продукції.

У разі модернізації, добудови, дообладання тощо основного засобу його вартість збільшується. Але є дрібні ремонти, технічне обслуговування, які не впливають на його вартість, а йдуть на витрати періоду. Технологія проведення внутрішнього аудиту повинна складатися з визначення класифікації та особливостей групування основних засобів, інформаційного забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням специфічної ділянки аудиту, а також виділенням основних етапів та напрямів проведення перевірок за планом та програмою внутрішнього аудиту.

## **ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Александер Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Александер Д., Бриттон А., Йориссен А. ; пер. с англ. В. И. Бабкина, Т. В. Седовой. – М. : Вершина, 2005. – 768 с.
2. Андреев В.Д. Внутренний аудит : учебн. пособ. / В.Д.Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
3. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів) : навч. посіб. / В. В. Бабіч, С. В.Сагова. – К. : КНЕУ, 2006. – 282 с.
4. Базилевич В. Д. Економічна теорія : підручник. – 5-те вид. – К. : Знання – Прес, 2006. – 615с.
5. Белова Н. Справжній бух облік. – Х. : Фактор, 2005. – 1072 с.
6. Бланк И. А. Финансовый менеджмент : учебн. пособие / И. А. Бланк. – К. : Ника-Центр, Эльга, 2001. – 528 с.
7. Бойчик І. М. Економіка підприємства : навч. посіб. / Бойчик І. М. - [2-ге вид., доповн. і переробл.] – К. : Атіка, 2007. – 528 с.
8. Болтенко В. В., Зябченкова Г. В. Методика обліку поліпшення та ремонту основних засобів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [intkonf.org/boltenko-vv-zyabchenkova-gv-metodika-obliku-polipshennya-ta-remontu-osnovnih-zasobiv](http://intkonf.org/boltenko-vv-zyabchenkova-gv-metodika-obliku-polipshennya-ta-remontu-osnovnih-zasobiv).
9. Болюх М. А. Економічний аналіз : навч. посіб. / Болюх М. А., Бурчевський В. З., Горбаток М. І. ; [за ред. М. Г. Чумаченка]. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
10. Бондар М. І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської обл.) : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. / М. І. Бондар. – К., 2009. – 22 с.
11. Бондар Н.М. Економіка підприємства : навч. посіб. – Київ : МАУП, 2003. – 386 с.
12. Бондаренко В. Д., Попова С. М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посіб. – К. : ЦНЛ, 2004. – 300 с.
13. Бразілійн М., Муренкона А. Класифікація необоротних активів за групами та ознаками – передумова вдосконалення обліку // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6, Т. 1. – С. 123-129.



14. Буркун Ольга, Сафонова Людмила. Податковий кодекс: ремонти та поліпшення основних засобів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.
15. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / Ф. Ф.Бутинець, Л. Л. Горещька. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
16. Бутинець Т. А. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Бутинець Т. А., Чижевська Л. В., Береза С. Л. ; за ред. Бутиця Ф. Ф. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 512 с.
17. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навч. посіб. / Бутинець Ф. Ф., Усач Б. Ф., Виговська Н. Г. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
18. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. для студ. спец. 7.050106 “Облік і аудит / Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. спец. 7.050106 “Облік і аудит” : в 2 ч. / Бутинець Ф. Ф. – [2-е вид., доп. і перероб.] – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – Ч. 1 : 2001. – 512 с.
19. Бутинець Ф. Ф. Економічний аналіз : навч. посіб. – Житомир : Рута, 2003. – 680 с.
20. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинець. – [2-ге вид., доп. перероб.] – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.
21. Бухгалтерський облік : навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.
22. Вікарчук Л. В. Проблеми обліку витрат на ремонт, модернізацію і реконструкцію основних засобів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rusnauka.com/23\\_WP\\_2011/Economics/7\\_91222.doc.htm](http://www.rusnauka.com/23_WP_2011/Economics/7_91222.doc.htm)
23. 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.

24. Волкова І. А. Фінансовий облік – 1 : навч. посіб. / І. А. Волкова. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 228 с.
25. Гладій І. О. Облік витрат на ремонт і модернізацію основних засобів підприємств деревообробної промисловості // Вісник Хмельницького національного університету 2012. – № 2. – Т. 1. – С. 89-93.
26. Голенко О. Ремонти та поліпшення основних фондів // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 50. – С. 17.
27. Горецька Л. Л. Активи в національних системах бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”/ Л.Л. Горецька. – Київ, 2003. – 20 с.
28. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
29. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : навч. посібник / Б. Є. Грабовецький. – К. : ЦУЛ, 2009. – 256 с .
30. Гранов Р. Реконструкція, модернізація та ремонт основних засобів //Дебет –Кредит. – 2004. – №17-18. – С. 10-13.
31. Грачова Р. Реконструкція, модернізація та ремонт основних засобів / Р. Грачова // Дебет-Кредит. 2004. – № 17-18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtkk.com.ua/show/1cid0600.html>.
32. Гутніченко О. О. Класифікація витрат на поліпшення основних засобів в бухгалтерському обліку // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/14.NTP\\_2007/Economics/21697.doc.htm](http://www.rusnauka.com/14.NTP_2007/Economics/21697.doc.htm)
33. Гурєва І. М. Проблеми обліку ремонтів та поліпшень об’єктів необоротних матеріальних активів бюджетних установ // Інноваційна економіка. – 2012. – № 11. – С. 281-284.
34. Давидов Г. М. Аудит : навч. посіб. – [2-ге вид. перероб. і доп.] – К. : Т-во „Знання”, КОО, 2010. – 363 с.

35. Жминько С. И. Внутренний аудит / Жминько С. И., Швырёва О. И., Сафонова М. Ф. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. –316 с.
36. Жолнер О. Фінансовий облік за міжнародними та вітчизняними стандартами : навч. посіб / О. Жолнер. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [// pidruchniki.ws](http://pidruchniki.ws)
37. Загородній А. Г. Аудит: теорія і практика : навч. посіб. – [2-е вид., перероб. і доп.] – Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2004. – 456 с.
38. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : підруч. / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-те вид., перероб. і доп. – Київ : "Знання", 2009. – 422 с .
39. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
40. Задорожний З. В. Стан бухгалтерського обліку в Україні і його майбутнє / З. В. Задорожний // Вісник ЖДТУ. – 2003. – №1. – С. 118-120.
41. Задорожний З. В. Проблеми обліку амортизації необоротних активів / З. В.Задорожний // Наукові записки ТДПУ ім. Гнатюка. – Тернопіль, 2002. – №11. – С.156-158.
42. Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №7. – С. 18-22.
43. Задорожний О., Бескидевич С. Ремонт і поліпшення основних засобів // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 38.– С.10-11.
44. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
45. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав, професійну оціночну діяльність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/go/2658-14](http://zakon.rada.gov.ua/go/2658-14).

46. Івахненко В. М. Курс економічного аналізу : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Івахненко В. М. – К. : КНЕУ, 2000. – 263 с.
47. Ізмайлова О.О. Облік витрат з поліпшення основних засобів на промислових підприємствах / О. О. Ізмайлова // Вісник Криворізького технічного університету. – 2010. – Випуск 25. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuu.gov.ua/Portal/Natural/Vktu/2010\\_25/72.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/Portal/Natural/Vktu/2010_25/72.pdf).
48. Ізмайлова О. О. Оцінка вартості та облік основних засобів при здійсненні робіт з поліпшення і ремонтів об'єктів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuu.gov.ua/portal/Natural/Vktu/2011\\_29/82.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/Natural/Vktu/2011_29/82.pdf).
49. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999р №291 // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 6. – 157 с.
50. Кириченко В.В. Актуальні питання обліку і контролю витрат на ремонт основних засобів // Економіка Вінниччини. – 2010. – № 2. – С. 16-18.
51. Кириченко В. Ремонт основних засобів: документальне оформлення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №2. – С. 38-44.
52. Кириченко В.В. Методика обліку і контролю витрат на ремонт основних засобів: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Кириченко В.В.; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2004. – 20.
53. Кіндрацька Л.М. Фінансовий та управлінський облік у банках : підручник. – К. : КНЕУ, 2008. – 816 с.
54. Ключник О. В. Відображення в обліку модернізації та ремонту основних засобів на прикладі промислових підприємств // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rusnauka.com/10\\_NPE\\_2008/Economics/29438.doc.htm](http://www.rusnauka.com/10_NPE_2008/Economics/29438.doc.htm).
55. Ковальов Д. Основні засоби: ремонт, реконструкція, модернізація // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 50, 29 травня. – С.24-26. Колеснікова О. М., Ганяйло О. М. Проблемні питання обліку і оподаткування операцій з основними засобами / О. М. Колеснікова, О. М. Ганяйло // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С.12-15.

56. Кононенко О. Облік нематеріальних активів у відповідності до П(С)БО / Кононенко О. – Харків : Фактор, 2003. – 254 с.
57. Кононенко Т. Про можливості інтеграції методики нарахування амортизації/ Т. Кононенко, В. Замлинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №10. – С. 24-28.
58. Костирко Р.О. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / Р. О. Костирко. – Х. : Фактор, 2007. – 784 с.
59. Костюк В. Модернізація та реконструкція основних фондів // Баланс. 2007. – № 51. – С. 28-30.
60. Кочерга С. В. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах : навч. посіб. / С. В. Кочерга, К. А. Пилипенко. – Житомир : ЦНЛ, 2005. – 216 с.
61. Кротова Єлена. Ремонти та технічне обслуговування основних засобів: податковий та бухгалтерський облік // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://dt-kt.blogspot.com/2013/02/blog-post\\_8958.html](http://dt-kt.blogspot.com/2013/02/blog-post_8958.html).
62. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк. – К. : Хай-Тек Прес, 2011. – 544 с.
63. Круш П. В., Подвігіна В. І., Клименко О. В. Капітал та основні засоби підприємства : навч. посіб. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 168 с.
64. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту /Л. П. Кулаковська . – [2-е вид.]. – К. : Каравела, 2005. – 560 с.
65. Левицька І.В. Управління відтворенням основних засобів в корпораціях: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.04 / І.В. Левицька; Нац. ун-т харч. технологій. – К., 2011. – 40 с.
66. Леонова Л.О. Бухгалтерський облік основних засобів та їх відтворення (на матеріалах вугільних шахт Донбасу): автореф. дис. ... канд. екон. наук.: 08.06.04 / Л.О. Леонова; Харк. держ. ун-т харч. і торг. – Харків, 2004. – 20 с.
67. Леонтьєва В. І. Облік і контроль витрат з ремонту основних засобів : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Леонтьєва Валентина Іванівна; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2008. – 20 с.

68. Лист Держбуду України «Про віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального й поточного ремонтів» від 30.04.2003 р. № 7/7-401 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
69. Лист Держказначейства України «Про облік вартості робіт з модернізації комп'ютерного устаткування» від 31.07.2006 р. № 3.4-08/1342-7137 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
70. Лишиленко А. В. Бухгалтерський учет: учебник /А. В. Лишиленко.– 3-е передел. и дополн.– К. : ЦУЛ, 2011. – 736 с.
71. Майданевич Ю. П. Визначення активів підприємства та їх класифікація / Ю. П. Майданевич // Вісник ЖІТІ : Економічні науки. – 2002. – № 20. – С. 166-169.
72. Мачулка О. Облік операцій з поліпшення основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №7. – С.28-31.
73. Мельник Ніна. Проблеми відображення в обліку капітальних інвестицій та шляхи їх вирішення // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/25\\_DN\\_2008/Economics/28793.doc.htm](http://www.rusnauka.com/25_DN_2008/Economics/28793.doc.htm).
74. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів / [Бутнік-Сіверський О. Б., Борко Ю. Л., Клявін В. В. та ін.] ; за ред. О. Б. Буткіна-Сіверського. – К. : Вид. Дім “Ін Юре”, 2000. – 348 с.
75. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
76. Моссаковський В. Гармонізація обліку / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №4. – С. 24–32.
77. Моссаковський В. Облік нематеріальних активів // Бухгалтерський облік і аудит – 2005. – №7 – С. 8 -17.
78. МСБО [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО\\_16.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf)
79. МСБО №16 «Основні засоби» від 1982р. зі змінами від 01.01.2009р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.

80. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» №561 від 30.09.2003 із змінами і доповненнями // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/>.
81. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Г. В. Нашкерська. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
82. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручн. / Немченко В. В, Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. – К. : ЦНЛ, 2008. – 240 с.
83. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку основних засобів// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ztu.edu.ua/ua/science/conference/files/scienceday2011>.
84. Облік основних засобів в ринкових умовах : навч. посіб. / [Ю. Я. Лузан, В. М. Жук, Ю. С. Рудченко та ін. – К. : ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. – 256 с.
85. Організація бухгалтерського обліку : навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулякова. – Житомир : ЖІТІ,–2001. – 576 с.
86. Організація і методика проведення аудиту : навч. посіб. / В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна, О. М. Брадул. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 624 с.
87. Очеретько Л. М., Шубіна Н. С. особливості обліку витрат на ремонт основних засобів // Економічний простір. – 2011. – №48/2. – С. 264-268.
88. Павлюк І. М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів : навч. посіб. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 159 с.
89. Павлюк І. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів //Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №5. – С.12-16.
90. Паславський І. П., Даценко Г. В. Аудит та інспектування витрат на ремонт основних засобів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/35\\_OINBG\\_2012/Economics/7\\_122628.doc.htm](http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2012/Economics/7_122628.doc.htm).

91. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
92. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>.
93. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Мінтрансу України від 30.03.98 р. № 102. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
94. Проблеми бухгалтерського та податкового обліків основних засобів // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.economy-confer.com.ua>
95. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>.
96. Прокопенко І. Ф. Методика і методологія економічного аналізу : навч. пос. / І. Ф.Прокопенко, В. І.Ганін. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 430 с.
97. Савицька Т. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посібник. – 2-ге вид, випр. і доп. – К. : Знання, 2005. – 662 с.
98. Самбурська Н. І. Витрати на ремонт і поліпшення основних засобів підприємств: аспекти обліку та оподаткування // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 3(54). – С. 124-130.
99. 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.
100. Семеген Л. методика обліку витрат на поліпшення та утримання інших необоротних матеріальних активів // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 321-325.
101. Семйон В.С. Активи як облікова категорія: проблеми трактування / В.С. Семйон // Вісник ЖДТУ: Економічні науки. – 2008. – № 2 (44). – С. 146-155.



102. Скоробогатова В. В. Сутність категорії “активи”: аналіз наукових джерел // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/2782/1/41.pdf>.
103. Соколов Я. В. Актив: это очень сложно / Я. В.Соколов // Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. – М. : ООО “1С – Паблишинг”, 2011. – 638 с.
104. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней : учебн. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 638с.
105. Солошенко Л. Ремонти та поліпшення орендованих основних засобів // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 24. – С. 25-29.
106. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба. – Тернопіль : Астон, 2005. – 496 с.
107. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. – Київ : КНЕУ, 2006. – 526 с.
108. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – [2-е вид., перероб.і доп.] – Київ : Знання, 2008. – 507 с .
109. Тютюнник П. С., Жовтопуп М. М.. Бухгалтерський облік: конспект лекцій / Тютюнник П. С., Жовтопуп М. М.; Харк. нац. екон. ун-т. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2010. – 111 с.
110. Тарасенко Н. Б. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. – К. : АЛТЕРА, 2003. – 485 с.
111. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник. – [6-е вид.] – Київ : А.С.К., 2005. – 784 с.
112. Урбан Н. М. Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті : автореф. Дис. канд. ек. наук / Терноп. акад. нар. госп. – Т., 2004. – 20 с.
113. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами : моногр. – К. : Знання-Прес, 2005. – 247 с.
114. Хендриксен Э. Е. Теория бухгалтерского учета / Э. Е. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; пер. с англ./ под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

115. Хомин П. Я. Відмінності фінансового і податкового обліку основних засобів як наслідок неузгодженості звітності / П. Я. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №9. – С. 24-31.
116. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз : навч. посіб. / Чумаченко М. Г. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с.
117. Шешукова Т. Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов : учеб. пособ. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 184 с.
118. Шульга С. Щодо відображення інвестицій в нематеріальні активи // Економіст . – 2006. – № 1. – С.51-54.
119. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
120. Щукін Є. Основні засоби та основні фонди: визначення і класифікація // Все про бухгалтерський облік (укр.). – 2006. – № 31. – С.3-8.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ  
Івано-Франківський інститут менеджменту**

**Кафедра обліку і фінансів**

**КІЧАК Ярослав Віталійович**

**Облік і аудит витрат на поліпшення  
необоротних активів**

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит  
магістерська програма – Облік і аудит в промисловості

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

**ДОДАТКИ**

**Івано-Франківськ 2013**

Підприємство	ТОВ «ВОЯЖІФ»	Дата	
Територія	Україна	за ЄДРПОУ	14056412
Форма власності	приватна	за КОАТУУ	
Орган державного управління		за КФВ	
Галузь		за СПОДУ	
Вид економічної діяльності	оренда	за ЗКГНГ	
Одиниця виміру:	тис. грн.	за КВЕД	70200
Адреса	м. Івано-Франківськ	Контрольна сума	

Звіт про фінансові результати за 2012 рік

Форма №2	Код за ДКУД			1801001
Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період	
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	1153	1717	
Податок па додану вартість	015	(192)	(286)	
Акцизний збір	020			
	025			
Інші вирахування з доходу	030			
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	961	1431	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(659)	(1137)	
Валовий:				
прибуток	050	302	294	
збиток	055			
Інші операційні доходи	060			
Адміністративні витрати	070	(323)	(339)	
Витрати на збут	080	(90)	(207)	
Інші операційні витрати	090	(66)	(-)	
Фінансові результати від операційної діяльності:	100			
прибуток				
збиток	105	(137)	(252)	
Дохід від участі в капіталі	110			
Інші фінансові доходи	120	173	-	
Інші доходи	130	-	304	
Фінансові витрати	140	(192)	(362)	
Втрати від участі в капіталі	150			
Інші витрати	160	(-)	(281)	
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:	170			
прибуток				
збиток	175	(195)	(591)	
Податок па прибуток від звичайної діяльності	180	(4)	(1)	

Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток	190		
збиток	195	(200)	(592)
Податки з надзвичайною прибутку	210		
Чистий: прибуток	220		
збиток	225	(200)	(592)

## II. Елементи операційних витрат

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	1	-
Витрати на оплату праці	240	144	198
Відрахування на соціальні заходи	250	85	83
Амортизація	260	55	71
Інші операційні витрати	270	168	194
Разом	280	453	546

## III. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	300	–	–
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	–	–
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320	–	–
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330	–	–
Дивіденди на одну просту акцію	340	–	–

Підприємство	ТОВ «ВОЯЖІФ»	Дата	КОДИ
Територія	Україна	за ЄДРПОУ	14056412
Форма власності	приватна	за КОАТУУ	
Орган державного управління		за КФВ	
Галузь		за СПОДУ	
Вид економічної діяльності	оренда	за ЗКГНГ	
Одиниця виміру:	тис. грн.	за КВЕД	70200
Адреса	м. Івано-Франківськ	Контрольна сума	

БАЛАНС на 31 грудня 2012 р.

Форма №1

Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<b>I. Необоротні активи</b>			
<i>Нематеріальні активи:</i>			
залишкова вартість	010	92	72
первісна вартість	011	92	72
накопичена амортизація	012		
<i>Незавершене будівництво</i>	020		
<i>Основні засоби:</i>			
залишкова вартість	030	652	597
первісна вартість	031	1055	1025
знос	032	(403)	(428)
<i>Довгострокові біологічні активи:</i>			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
<i>Довгострокові фінансові інвестиції:</i>			
Які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	47	47
Інші фінансові інвестиції	045		
<i>Довгострокова дебіторська заборгованість</i>	050		
Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості	055		
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	056		
Знос інвестиційної нерухомості	057		
<i>Відстрочені податкові активи</i>	060		
<i>Гудвіл</i>	065		
<i>Інші необоротні активи</i>	070		
Усього за розділом I	080	791	716
<b>II. Оборотні активи</b>			
<i>Виробничі запаси</i>	100		
Поточні біологічні активи	110		
Незавершене виробництво	120	21	21

Готова продукція	130		
Товари	140	37	40
Векселі одержані	150		
<i>Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:</i>			
чиста реалізаційна вартість	160	190	174
первісна вартість	161	190	174
резерв сумнівних боргів	162		
<i>Дебіторська заборгованість за розрахунками:</i>			
з бюджетом	170	4	6
за виданими авансами	180	4	5
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	9	9
Поточні фінансові інвестиції	220		
<i>Грошові кошти та їх еквіваленти:</i>			
в національній валюті	230	3	5
в тому числі в касі	231		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250	46	39
Усього за розділом II	260	314	299
III. Витрати майбутніх періодів	270		
Баланс	280	2492	2411

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	416	3956
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		
Інший додатковий капітал	330		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	(1895)	(2095)
Неоплачений капітал	360		
Вилучений капітал	370		
Усього за розділом I	380	(1479)	1861
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410		
Сума страхових резервів	415		
Сума перестраховиків у резервах	416		
Залишок сформованого призового фонду, що виплаті можцям лотереї	417		
Залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	418		
Цільове фінансування	420		
Усього за розділом II	430		

III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
Усього за розділом III	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	3518	-
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Векселі видані	520	-	-
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	418	294
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540	-	193
з бюджетом	550	7	19
з позабюджетних платежів	560	-	-
зі страхування	570	4	3
з оплати праці	580	8	9
з учасниками	590	-	-
із внутрішніх розрахунків	600	1	2
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	605	-	-
Інші поточні зобов'язання	610	15	30
Усього за розділом IV	620	3971	550
V. Доходи майбутніх періодів	630	-	-
Баланс	640	2492	2411