

алгебраїчного сумування її нормативної собівартості, відхилень від норм і змін норм, а собівартості виробу – на основі нормативної калькуляції із застосуванням індексів відхилень від норм і змін норм, виявлених за статтями витрат і відповідними групами виробів в сумі і в процентах до нормативної собівартості випуску [4, 6]. Розмежування в звітних калькуляціях фактичної виробничої собівартості продукції на нормативну, відхилення від норм і зміни норм дозволяє більш глибоко аналізувати собівартість виробів і повніше виявляти резерви їх подальшого зниження.

Література:

1. Гаценко О.П. Управлінський облік: Навч. посіб. для дистанційного навчання / За наук. ред. Ю.В. Ніколенка. К.: Університет «Україна», 2008. – 359 с.
2. Нападовська Л.В. Управлінський облік : Підруч. для студ. вищ. навч. закл. - К: Книга ,2004. – 544 с.
3. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України № 473 від 26 квітня 1996 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – № 7. – С. 30-32.
4. Тишков И.Е. Нормативный учет в промышленности. Минск, «Вышэйш. Школа, 1974 – 112 с.
5. Радецька Л.П., Овод Л.В. Управлінський облік: Навч. посіб. – К.: ВЦ «Академія», 2007. – 352 с. (Альма-матер).

УДК 658.7

Кундеус О.М.,

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІК ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

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

У Податковому кодексі України стаття 14.1.138 знаходимо таке визначення: основні засоби - це матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких

перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

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

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

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

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

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

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

Д-т 15 «Капітальні інвестиції»

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

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

Д-т 15 «Капітальні інвестиції»

К-т 20 «Виробничі запаси»,

К-т 66 «Розрахунки з оплати праці»

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

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

Д-т 10 «Основні засоби»

К-т 15 «Капітальні інвестиції».

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

Отже, на суму витрат на проведення ремонту основних засобів вартість основних засобів не збільшується, а дана сума списується на витрати звітного періоду.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Література:

1. Податковий кодекс України. - Київ. - Алерта. - 2011 р.- 583 с.

2. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник/ За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 608с.

3. Бухгалтерський облік: організаційно-методологічні аспекти : навчальний посібник / За ред. Б.С. Кругляка. – Хмельницький : ТУП, 2001. – 286 с.

УДК 657.6

Куцик П.О.,

к.е.н., професор, перший проректор,
Львівська комерційна академія

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ЇХ МІСЦЕ В ІНТЕГРОВАНІЙ СИСТЕМІ ОБЛІКУ

Співвідношення обліку витрат і калькулювання породжує питання про єдність та розмежування методів обліку витрат і калькулювання, що у радянській і вітчизняній теорії була та є предметом дискусій уже багато років. І, як наслідок, виникає проблема чи повинні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції розглядатися як єдине ціле, чи вони розглядаються зовсім інакше? Хоч постійно користуються терміном “метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції”, проте, а ні в спеціальній економічній літературі, а ні в нормативних документах, немає будь-якого кінцевого визначення цього поняття та повного обґрунтування їх місця в інтегрованій системі обліку. Відтак вказана проблема на даний час є актуальною для дослідження.

Питання методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції почали вивчати ще на початку двадцятого століття. Так, вчений Р.Я. Вейцман значну частину своєї роботи (Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов) присвятив фабричній калькуляції, проте у ній взагалі немає визначення “метод обліку витрат та калькулювання”. Теж саме простежується у монографіях вчених О.О. Додонова (Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР) і М.Г. Чумаченка (Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции), які спеціально присвячені цьому питанню. Хоча зі змісту робіт стає зрозумілим, що саме автори вкладали в це поняття. При цьому М.Г. Чумаченко виділяє окремо методи обліку витрат і способи калькулювання собівартості продукції, проте не наводить визначення ні методу обліку витрат, ні способу калькулювання.

Деякі вчені вважають, що облік витрат і калькулювання варто розглядати відокремлено, а тому, виходячи з цього, вони визначають методи обліку витрат і калькулювання. Так, вчений В.Ф. Палій у своїй роботі (Основы калькулирования)