

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

Міждисциплінарна курсова робота з бухгалтерського обліку

на тему:

**Облік і аналіз витрат на поліпшення необоротних
матеріальних активів**

Виконав:

студентка 5 курсу, ОПДм-11 групи

напряму підготовки:

облік та аудит у промисловості

Муха Т.М.

Керівник:

Ст. викл к.е.н., доц. Мужевич Н.В..

Кількість балів: _____ Оцінка: ECTS _____

Члени комісії

(підпис) (прізвище та ініціал)

Тернопіль 2016

ЗМІСТ

ВСТУП.....	2
1. Характеристика основних видів поліпшень.....	4
2. Визнання та оцінка витрат на поліпшення необоротних активів.....	12
3. Документування операцій з обліку витрат на поліпшення необоротних активів...20	
4. Синтетичний та аналітичний облік витрат на поліпшення необоротних активів:	
а) що здійснюється власними силами підприємства.....	31
б) що проводиться сторонніми організаціями	
Поняття, завдання і методи аналізу витрат на поліпшення необоротних активів.....	50
Висновки.....	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	64

ВСТУП

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

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

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

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

Досягнення поставленої мети обумовило вирішення таких завдань:

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

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

Об'єктом дослідження є процес обліку і аналізу витрат на поліпшення необоротних активів.

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

1. Характеристика основних видів поліпшень

Метою розробки фінансової політики підприємств є побудова ефективної системи управління фінансовими ресурсами, яка спрямована на досягнення стратегічних і тактичних цілей їх діяльності. Досягнення намічених цілей залежить від матеріально-технічної бази, складовою якої є необоротні активи.

Фізичне спрацювання та техніко-економічне старіння чинних об'єктів необоротних активів можливо частково або повністю компенсувати, застосовуючи різні форми відтворення, які наведено на рис [21, с. 95].

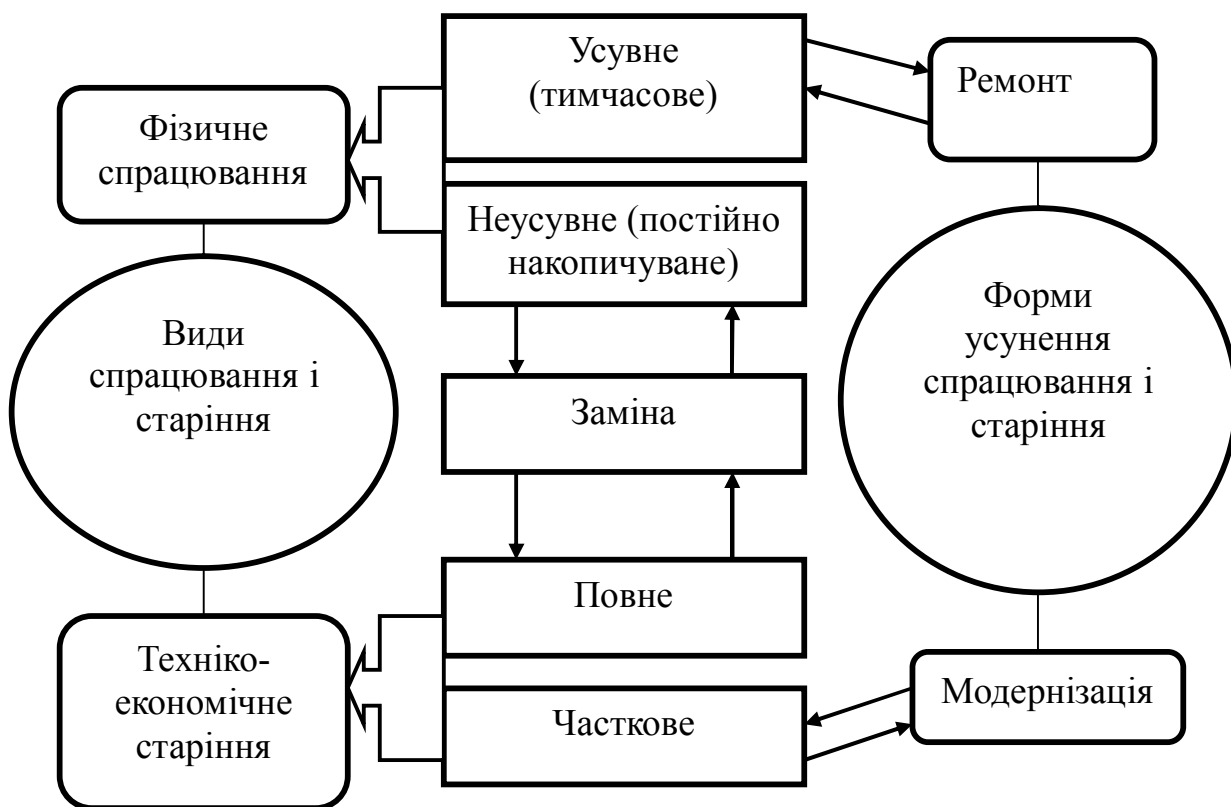


Рис. 1.1. Види фізичного спрацювання і техніко-економічного старіння необоротних активів та форми їхнього усунення

Аналізуючи рисунок 1.1 можна сказати поліпшення є необхідною умовою відтворення необоротних активів підприємства, яке здійснюється у різних формах.

На даний час немає єдиного узагальнення видів поліпшень. Так, Т. Войтенко, Д. Костюк, О. Піроженко [7, с.127-128], Н.Белова [2, с.91-107], до робіт з поліпшення відносить заходи, що направлені на збільшення та відновлення майбутніх економічних вигід від використання об'єкта. Ці вчені вважають основним фактором впливу на вартість поліпшеного об'єкта основних засобів вид здійсненого поліпшення. 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 [20, с.50]. З цим підходом варто погодитись, тому що він є досить обґрунтованим.

Порівняльний аналіз міжнародних, національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та податкового законодавства України виявив, що крім відсутності чіткого визначення поняття „поліпшення основних засобів”, у кожному з розглянутих нормативно-правових актів є розбіжності у переліку видів такого поліпшення, що ускладнює обліковий процес (рис.1.2).

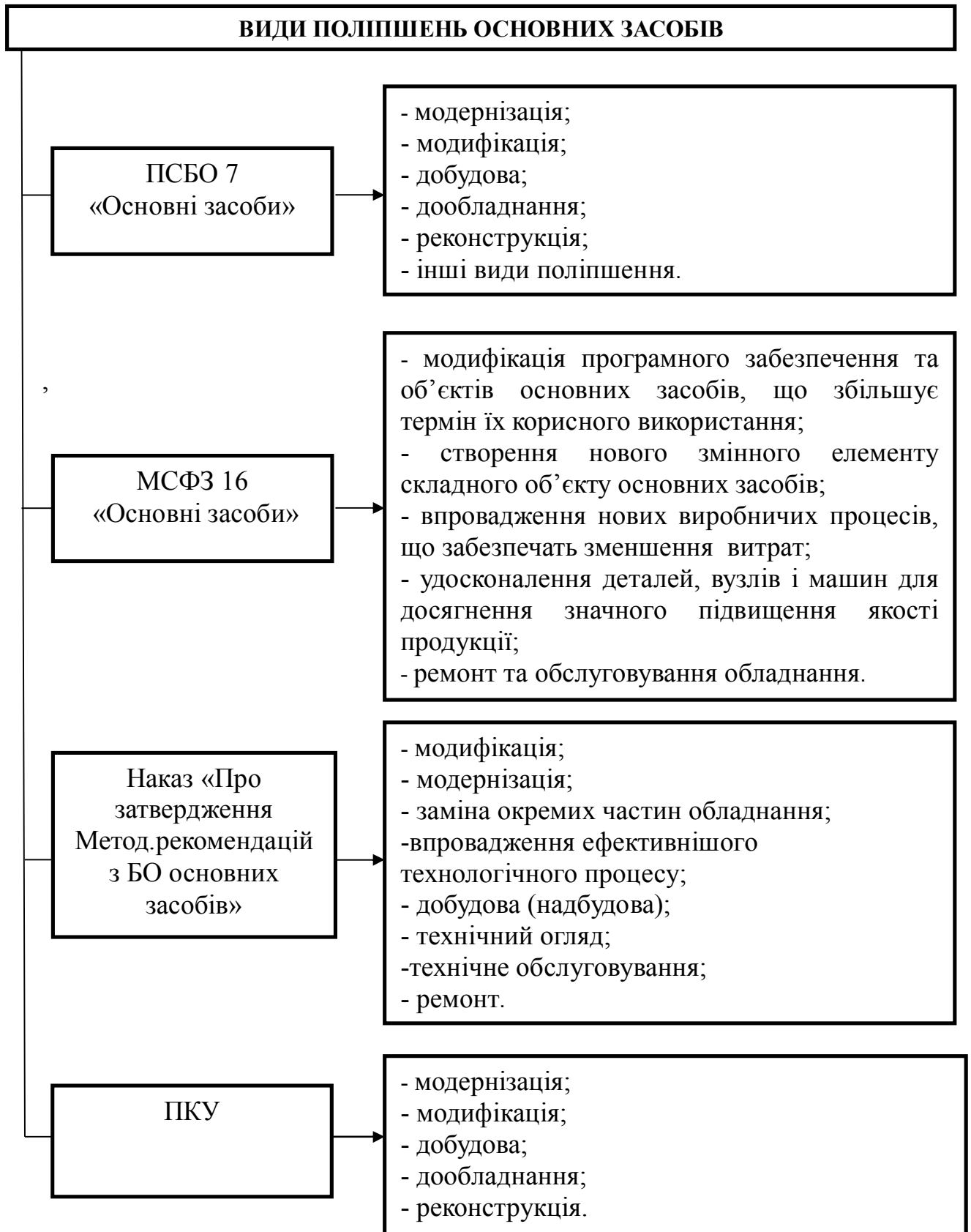


Рис.1.2. Види поліпшення основних засобів відповідно до П(С)БО та МСБО

Судячи з рисунку неможливо ототожнювати поліпшення із утриманням необоротних активів, тому що перші призводять до збільшення економічних вигід, а другі необхідні лише для підтримання в належному технічному стані.

Ми пропонуємо до поліпшення необоротних активів включати: 1) реконструкцію; 2) модернізацію; 3) модифікацію; 4) добудову (надбудову); 5) дообладнання; 6) технічне переозброєння; 7) капітальний ремонт; 8) поточний ремонт.

Слід зазначити, що чіткого визначення понять модернізації, ремонту й інших видів поліпшень у законодавстві немає. Але в ряді відомчих нормативних актів такі роз'яснення є. Наприклад, у листі Держказначейства України «Про облік вартості робіт з модернізації комп'ютерного устаткування» від 31.07.2006 р. № 3.4-08/1342-7137 зазначено, що модернізація й реконструкція – це комплекс робіт, який передбачає зміну техніко-експлуатаційних даних необоротних активів з метою підвищення їх техніко-економічного рівня. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» , затвердженому наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями, за текстом – ПСБО 7), у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561 (зі змінами та доповненнями, за текстом – Методичні рекомендації № 561), під поняттям модернізації розуміють поліпшення технічних параметрів устаткування з метою збільшення строку корисної експлуатації або виробничої потужності.

Узагальнюючи вищесказане можна сказати, що модернізація – це вдосконалення конструкції, що забезпечує підвищення продуктивності об'єкта, який модернізується, сприяє розширенню його технологічних можливостей до рівня сучасних технічних і технологічних вимог, досягненню економії ресурсів, поліпшенню умов праці. Це порівняно незначні зміни в конструкції робочих механізмів, машин, установок та іншого обладнання, а також матеріалів та методів обробки.

Якщо ж поліпшуються не лише машини й обладнання (тобто проводиться

не лише модернізація), а й приміщення, будівлі, в яких вони розташовані, - таке поліпшення називається реконструкцією.

Реконструкція у перекладі з грецької - докорінна перебудова.

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

Таким чином, реконструкція – це комплекс заходів щодо збільшення виробничих потужностей, підвищення продуктивності праці, технічного рівня виробництва з метою збільшення випуску продукції, зниження її собівартості з якнайменшими затратами матеріальних і грошових ресурсів на одиницю введеної потужності.

Технічне переозброєння — це комплекс заходів щодо підвищення до сучасних вимог технологічного рівня виробництва шляхом оновлення та приросту устаткування. Технічне переозброєння впливає лише на активну частину основних засобів і, на відміну від реконструкції, не потребує додаткового розширення виробничих площ. Метою технічного переозброєння є інтенсифікація виробництва, збільшення виробничих потужностей, забезпечення зростання продуктивності праці та ресурсозбереження [11].

Між реконструкцією та технічним переозброєнням існує багато спільного відносно кінцевих цілей, складу робіт. Однак суттєва відміна між ними полягає в тому, що реконструкція за своїми масштабами охоплює значно більший обсяг робіт, пов'язаних із переобладнанням діючих і будівництвом нових об'єктів, комунікацій. Щодо технічного переозброєння, то воно означає насамперед упровадження прогресивних технологій з мінімумом будівельно-монтажних робіт. Саме тому частка будівельно-монтажних робіт у процесі технічного переозброєння не перевищує 10 % від загального обсягу капіталовкладень, тоді

як під час реконструкції ця частка досягає 50—60 % [12].

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

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

поточний ремонт – комплекс ремонтно-будівельних робіт, що передбачає систематичну й своєчасну підтримку експлуатаційних якостей і попередження передчасного зношування конструкцій та інженерного устаткування;

капітальний ремонт – комплекс ремонтно-будівельних робіт, що передбачає заміну, відновлення й модернізацію конструкцій і устаткування будов у зв'язку з їх фізичною зношеністю й руйнуванням, поліпшення експлуатаційних показників, а також поліпшення планування будови і благоустрою території без зміни будівельних габаритів об'єкта.

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

ремонт – комплекс операцій з відновлення справності або робото здатності виробів та відновлення ресурсів виробів або їх складових;

поточний ремонт – ремонт, який виконується для забезпечення або відновлення робото здатності виробу і полягає в заміні та (або) відновленні окремих частин;

капітальний ремонт – ремонт, який виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу із заміною чи відновленням будь-яких частин, у тому числі базових.

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

Ремонти основних засобів класифікуються за такими ознаками (рис. 1.3):

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

Ремонт основних засобів рекомендується проводити відповідно до плану, що формується по видах основних засобів, що підлягають ремонту, у грошовому вираженні виходячи із системи планово-попереджувального ремонту, що розроблюється підприємством з урахуванням технічних характеристик основних засобів, умов їхньої експлуатації й інших причин. Системою планово-попереджувального ремонту передбачаються поточне обслуговування основних засобів і середній ремонт, а також капітальний і особливо складний ремонт окремих об'єктів основних засобів. План ремонту і система планово-попереджувального ремонту затверджуються керівником організації.

До робіт по обслуговуванню, а також до поточного і середнього ремонту об'єктів основних засобів відносяться роботи з систематичного і своєчасного запобігання їх від передчасного зносу і підтримці в робочому стані.

Оскільки засоби складаються із різних видів, які мають неоднакову довговічність експлуатації і підлягають нерівномірному зношенню, вартість, яка вміщена в різних видах засобів праці, здійснює неоднаковий кругообіг в часі (одні види продовжують існувати в своїй первинній натуральній формі, а інші починають вибувати). Звідси виникає необхідність часткового відновлення засобів праці через проведення їх ремонту.



Рис. 1.3. Класифікація ремонтів основних засобів

Узагальнюючи вищенаведене можна сказати, що ремонт — це комплекс робіт, спрямованих на підтримання об'єктів основних засобів у робочому стані чи відновлення їх первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів та ін., усунення вад, налагодження тощо). Ремонт у бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 не належить до поліпшень необоротних матеріальних активів. Проте на практиці наявні випадки, коли заміна деталей зумовлює збільшення майбутніх економічних вигод, а отже, первісної вартості об'єкта.

2. Визнання та оцінка витрат на поліпшення необоротних активів

Визнання та оцінка витрат на поліпшення основних засобів в бухгалтерському обліку відбувається з урахуванням впливу таких робіт на майбутні економічні вигоди від використання поліпшеного об'єкта. Так, відповідно до П(С)БО №7 «Основні засоби» [23] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [16], затвердженні витрати, в результаті здійснення яких відбулось збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід від поліпшеного об'єкта основних засобів, включаються до первісної вартості такого об'єкта. Збільшення економічних вигід передбачає дотримання наступних умов:

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

У п.30 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [16] 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 з 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 використання. 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 доповненні до п. 14 П(С)БО №7 передбачено збільшення первісної або переоціненої вартості основних засобів в результаті витрат на поліпшення та ремонт первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

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

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

вартості всіх груп основних засобів на початок звітнього податкового року. П.

12 ст.146 передбачено, що сума витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок 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 [22].

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

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

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

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

Виходячи з цього, виокремлюють три напрямки обліку та вартісного

оцінювання подальших витрат. Так, витрати на щоденне обслуговування, до яких належить ремонт та технічне обслуговування, не визнаються в балансовій вартості об'єкта, а відносяться до прибутку або збитку в процесі їх здійснення та складаються з витрат на заробітну плату, витрат на відпускні матеріали і витрат на придбання комплектуючих деталей. Інша ситуація виникає у випадку придбання елемента об'єкта основних засобів, що потребує регулярної заміни, з метою збільшення інтервалу між такими замінами. У разі дотримання умов визнання, витрати на часткову заміну такого об'єкта новим елементом визнаються підприємством у балансовій вартості об'єкта основних засобів з одночасним припиненням визнання вартості заміненних частин, тобто замінений елемент визнається як окремий об'єкт основних засобів. Третя ситуація передбачає визнання витрат із значних технічних оглядів, метою яких є виявлення несправностей обладнання в балансовій вартості об'єкта основних засобів. Одночасно, вартість витрат на попередній огляд, що залишилась у балансовій вартості, підлягає списанню [17].

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

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

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

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

допомогою якого відбулось збільшення продуктивності, терміну корисного використання такого об'єкта або покращення якості продукції, відносять на вартість поліпшеного активу. Як результат, зменшується накопичений знос та збільшується залишкова вартість основних засобів. Всі інші витрати, що пов'язані з утриманням активів та які не відповідають наведеним умовам, визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені [3, с.304].

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

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 методику обліку та оцінки вартості об'єктів основних засобів, що зазнали поліпшення.

Зокрема, П. Круш, В. Подвігіна та О. Клименко розглядають залежність оцінки основних засобів від характеру витрат, що пов'язані з поліпшенням об'єкта. На їх думку, у разі здійснення витрат довготривалого використання вартість поліпшення капіталізується, тобто включається до витрат періоду через амортизацію поліпшеного об'єкта. Якщо витрати не носять характеру довгострокового використання, то вони не мають впливу на оцінку поліпшених об'єктів і відносяться до витрат звітного періоду [14, с.50-51]. За всієї привабливості даного підходу авторами не надано чітких рекомендацій стосовно віднесення витрат до таких, що мають характер довгострокового використання.

Особливості визнання й обліку витрат на поліпшення та ремонти основних засобів за наведеними підходами відображено в таблиці 2,1.

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

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

GAAP	Спрямованість на створення сприятливих умов експлуатації основних засобів у майбутньому	Спрямованість на створення сприятливих умов експлуатації основних засобів у поточному і майбутньому періодах	Збільшують залишкову вартість основних засобів та зменшують накопичений знос	Збільшують залишкову вартість основних засобів та зменшують накопичений знос. Відносяться на поточні витрати
Н.Белова Т.Войтенко О.Піроженко	Збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікувані від використання об'єкта	Підтримання основних засобів в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід	Збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів	На оцінку основних засобів не впливають, враховуються в складі витрат періоду, в якому були понесені
П.Круш В.Подвігіна О.Клименко	Мають характер довгострокового використання	Не носять характеру Довгострокового використання	Збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів	На оцінку основних засобів не впливають, враховуються в складі витрат періоду, в якому були понесені
І.Павлюк	Збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта	Збільшення та відновлення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта	Збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів	Збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів. Відносяться на витрати звітного періоду

Для підвищення об'єктивності оцінки та обліку витрат, що пов'язані з поліпшенням та ремонтом основних засобів, пропонується ініціювати зміни до чинної системи бухгалтерського і податкового обліку в Україні, а саме:

- передбачити у національних регламентах обліку можливість відносити до поліпшення поточні, капітальні ремонти та технічне обслуговування, якщо в результаті їх проведення відбувається збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання такого основного засобу, тобто з елементами модернізації чи модифікації окремих частин об'єкта;
- впорядкувати критерії ідентифікації понесених підприємством витрат, в результаті здійснення яких відбулось збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід від поліпшеного об'єкта основних засобів, для їх

включення до первісної вартості такого об'єкта, доповнивши наведені у Методичних рекомендаціях №561 умови, до яких належить:

- зростання очікуваного терміну корисного використання об'єкта, зростання кількості та/або якості продукції, що виробляється даним об'єктом, зменшення первісно оцінених виробничих витрат) наступними критеріальними умовами:
 - зменшення витрат на утримання та експлуатацію поліпшеного об'єкта; підвищення ресурсозбереження при використанні поліпшеного обладнання;
 - зменшення негативного впливу на навколишнє природне середовище в результаті використання такого об'єкта;
 - передбачити зміни до нормативних документів в частині включення витрат на поліпшення (та ремонти, що належать до поліпшення), які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання поліпшеного об'єкта, не до первісної (переоціненої), а до балансової (залишкової) вартості об'єкта основних засобів.

Адже проведення робіт з поліпшення (ремонтів) відбувається через певний проміжок експлуатації об'єкта основних засобів, за який внаслідок його часткового зношення вже нарахована амортизація, яка зменшила початкову вартість до залишкової (балансової). Перехід на методику, якою обумовлено перенесення витрат з поліпшення на балансову вартість основних засобів, дозволить запобігти штучному завищенню первісної вартості цих засобів, коректніше визначати подальші амортизаційні відрахування після проведення заходів з поліпшення (ремонтів) та мати точнішу облікову інформацію про наявні основні засоби у вартісному еквіваленті [16].

3. Документування операцій з обліку витрат на поліпшення необоротних активів

Організація обліку поліпшення необоротних активів має першочергове значення для забезпечення оперативною інформацією всіх суб'єктів управління, а також для підготовки інформативної фінансової звітності для зацікавлених користувачів.

Первинний облік є найважливішим етапом бухгалтерського процесу. У зв'язку з тенденцією зближення законодавчої бази України з питань обліку з міжнародною повинні змінюватися типові форми бухгалтерських документів, зокрема з обліку необоротних активів. Але введення П(С)БО з 2000 року не знайшло відображення у цих документах. Підприємства продовжують застосовувати форми, затвержені в 90-х роках, що не співвідноситься зі всіма вимогами існуючих національних стандартів обліку.

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

Первинні документи є першими за загальноприйнятим порядком складання у бухгалтерському обліку; першоджерелом облікової інформації та первинними доказами на підприємстві. Вони можуть бути складені під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення; містять відомості про господарські операції, підтверджують їх здійснення та є базою для подальшого ведення бухгалтерського обліку; дозволяють здійснювати контроль за збереженням майна підприємства. Їх використовують для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, при проведенні внутрішнього й зовнішнього аудиту та державного фінансового контролю [32, с. 766].

Типові форми первинних документів за операціями з необоротними активами затверджені наказом Міністерством статистики України від 29.12.1995 року № 352 і діють з 1 січня 1996 року.

Порядок обліку необоротних активів змінювався кардинально декілька разів, а типові форми залишалися незмінними. Стабільність у цьому випадку навряд чи виправдана, адже типові форми не можна назвати універсальними. Застосування первинних документів регулює Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", який не встановлює якихось особливих вимог, він називає тільки ті реквізити, які обов'язково мають бути в них [13]. При цьому даний закон не згадує ані про бланки суворої звітності, ані про типові форми первинних документів, які широко застосовуються в практичній діяльності.

Також, відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561 застосування типових форм не є обов'язковим. Так, наприклад, в п.10 цього документа сказано: "підставою для зарахування на баланс основних засобів є акт приймання-передачі (введення в експлуатацію) основних засобів" [16], але не сказано, що це неодмінно має бути акт, форма якого затверджена Наказом Держкомстату України від 29.12.1995 р. №352 "Про затвердження типових форм первинного обліку" [27].

Не наполягає на застосуванні типових форм і їх розробник — Державний комітет статистики України. Про це свідчить, зокрема, лист від 05.12.2005 р. № 14/1-2-25/102, у якому сказано, що підприємство може, а не зобов'язане застосовувати типові форми [18]. Хоча, представники податкових органів в деяких випадках пильно стежать і пов'язують податкові наслідки окремих операцій з наявністю документів первинних форм.

Але, незважаючи на вимоги податкових органів, документальне оформлення операцій з необоротними активами може здійснюватись як на бланках типових форм, так і на бланках, розроблених самим підприємством.

Вирішити цю проблему можна по-різному. Найпростіший шлях — адаптувати, тобто пристосувати, типові форми до сучасних вимог, доповнити їх

необхідними елементами. Але можна вчинити й інакше: до типових форм внести лише ті показники, які в них передбачені, а для решти самостійно розробити додатковий бланк, оформивши його у вигляді додатку до типової форми, або у вигляді окремого первинного документа. Вибір варіанта в цьому випадку залежить від кількості показників, яким немає місця, а ця кількість, у свою чергу, залежить не лише від вимог законодавства, а й від того, яка увага приділяється на підприємстві управлінському обліку, оскільки інформаційні потреби керівників підприємства можуть бути набагато ширшими за вимоги законодавства.

Поліпшення необоротних активів на підприємствах відображається в наступних основних типових формах первинно-облікової документації (рис.2.1).

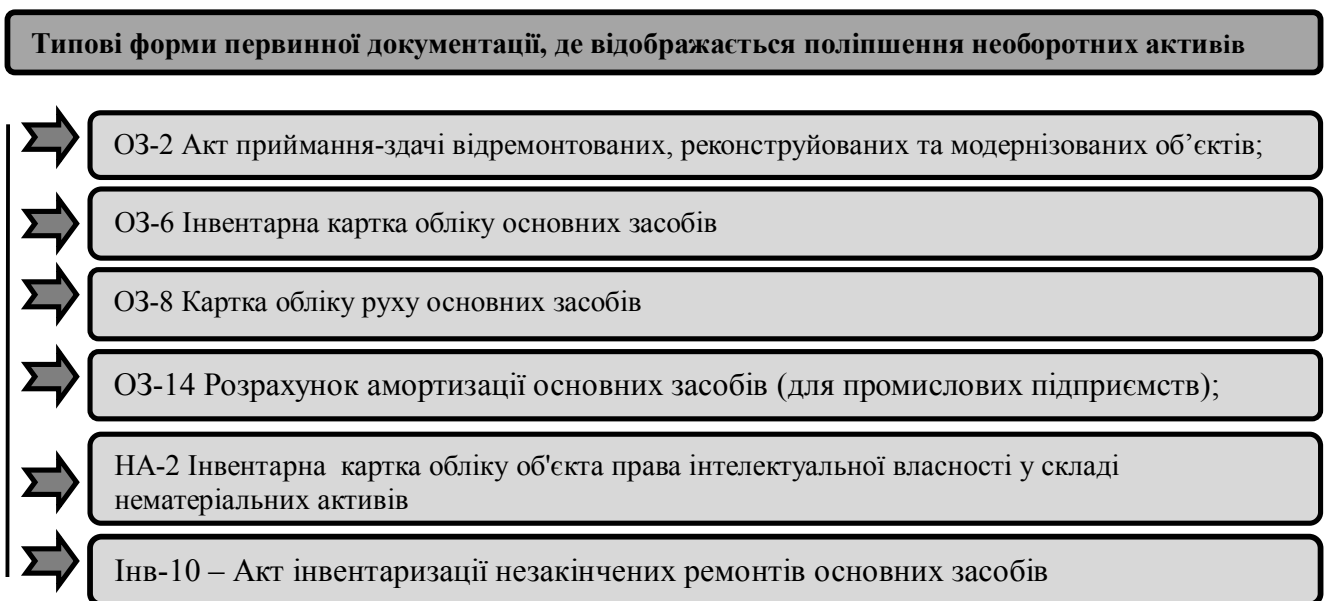


Рис.2.1. Основні типові форми документації, де відображається поліпшення необоротних активів

Ми згодні з Н.М. Грабовою, що «...форма документа має бути простою, зрозумілою, зручною для подальшого опрацювання і водночас з усією повнотою характеризувати відповідну операцію, задовольняючи при цьому вимоги не тільки бухгалтерського, а й оперативного і статистичного обліку» [10, с. 152].

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

Типова форма ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» призначена для оформлення

введення до експлуатації основних засобів після капітального ремонту, середнього ремонту або реконструкції, модернізації.

Цей документ оформляється після проведення будь-яких видів ремонтних робіт при прийомі-здачі основних засобів з ремонту, реконструкції та модернізації. Акт підписується співробітником, уповноваженим приймати відремонтований об'єкт, і представником відділу (цеху), що виконав ремонт, реконструкцію та модернізацію.

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

Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма № 03-2) є тим первинним документом, на основі якого робляться відповідні записи про збільшення первісної вартості об'єкта в результаті його реконструкції чи модернізації, інших поліпшень, у інвентарній картці. Якщо відображення всіх змін у вказаній інвентарній картці має певні труднощі, відкривається нова інвентарна картка (із збереженням раніше присвоєного номера) із зазначенням показників, що характеризують дообладнаний або реконструйований (поліпшений) об'єкт.

Записи у документ здійснюють робітники-виконавці відповідних цехів і передають один екземпляр до бухгалтерії, другий залишається у ремонтному цеху, а третій – у матеріально-відповідальній особи. Цей документ є підставою для відображення проведених ремонтних робіт (вид, вартість) у інвентарних картках основних засобів та внесення змін про капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію об'єкту до його технічного паспорту. При виконанні робіт підрядним способом підприємство отримує акт виконаних робіт від підрядника й заповнює дану типову форму документа [19, с. 671].

Цей документ не містить зайвої, застарілої інформації, але, на нашу думку, не вистачає таких даних:

– до якого класу основних засобів, згідно з Державним класифікатором

основних засобів слід відносити об'єкт;

– термін експлуатації об'єкта основних засобів.

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

Типова форма ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» використовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про наявність та рух всіх типів основних засобів на підприємстві. Картки заводяться на кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів, які мають однакову вартість, введенні в експлуатацію в один і той же час та знаходяться в одному підрозділі (цеху). Інвентарні картки заповнюються на підставі первинних документів з обліку руху основних засобів: ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»; ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»; (при цьому картка вилучається); ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів» (при цьому картка вилучається).

Типовий форма ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику і заповнюється на підставі наступних форм: ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»; ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних підприємств)»; ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту».

В даній типовій формі не коректною є інформація про індексацію основних засобів, тому що її порядок встановлений Податковим кодексом України з метою ведення податкового обліку, тоді як метою бухгалтерського обліку є проведення переоцінки основних засобів за вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби» [23, п. 16-21].

Щодо форми ОЗ-14, то ми згодні з А. Белоусовим, що існуючі типові форми розрахунку амортизації основних засобів не дозволяють відображати її

нарахування у зв'язку з прийняттям і введенням в дію положень (стандартів) бухгалтерського обліку й зміною методів амортизації. Тому форми, затверджені Державним комітетом статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» згідно наказу № 352, є застарілими і потребують кардинальної зміни [1, с. 48]. Так, запропоновані А. Білоусовим форми є оптимальними, тому що вони розподілені згідно з окремим методом нарахування амортизації й враховують всі необхідні складові для здійснення таких розрахунків: первісну вартість, термін корисного використання об'єкту, ліквідаційну вартість тощо [1, с. 51]. Також залишається відкритим питання щодо амортизації після здійсненого поліпшення необоротних активів. Адже дана форма не враховує особливості нарахування амортизації по основних засобах з не остаточно встановленим терміном експлуатації, тобто необхідності застосування амортизаційної ставки в умовах невизначеності загального терміну використання, а також в ній не зазначається можливість перерахування амортизацій на вартість основних засобів збільшену на суму поліпшення.

Типова форма НА–2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі.

Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на основі «Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

У рядку «Повна назва об'єкта права інтелектуальної власності із зазначенням реквізитів» вказується назва об'єкта права інтелектуальної власності та назва документації, на підставі якої такий об'єкт введено в господарський оборот підприємства (договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір тощо).

У графі «Код субрахунку бухгалтерського обліку об'єкта права

інтелектуальної власності» зазначається код субрахунку бухгалтерського обліку.

У розділі «Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням» наводяться лише основні, притаманні цьому об'єкту ознаки або властивості. У випадку обліку групи об'єктів права інтелектуальної власності основні показники, що характеризують такі об'єкти, наводяться не за кожним об'єктом окремо, а в цілому за всією групою об'єктів права інтелектуальної власності, що враховуються в інвентарній картці [28].

На основі П(С)БО 7 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.

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

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

При відсутності даної інформації в обліку використовується середня ринкова ціна на подібні матеріали, послуги, що діють в місці знаходження цього підприємства.

Нормативними актами з бухгалтерського обліку передбачено два способи включення витрат на ремонт та поліпшення основних засобів до витрат по звичайних видах діяльності:

- Фактично зроблені витрати відображаються в бухгалтерському обліку в тому звітному періоді, до якого вони відносяться;
- З метою рівномірного включення майбутніх витрат на ремонт об'єктів

основних засобів до витрат підприємство може створювати резерв витрат на ремонт основних засобів (у тому числі орендованих).

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

При утворенні резерву витрат на ремонт основних засобів до витрат на виробництво (витрат на продаж) включається сума відрахувань, обчислена виходячи з річної кошторисної вартості ремонту. При підрядному способі ремонт основних засобів здійснюють спеціалізовані підприємства. Підставою для виконання робіт є договір, в якому зазначають: найменування об'єкта, який підлягає ремонту; терміни виконання робіт; умови та порядок розрахунків за виконаний ремонт та ін.. Розрахунки при виконанні робіт з поточного ремонту будівель і споруд можуть здійснюватись на підставі Акта приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2В), що зазначається у контракті (договорі) на виконання робіт. При взаєморозрахунках за виконані роботи з капітального ремонту застосовуються документи первинного обліку як для нового будівництва, а саме: Акт приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2В) і Довідка про вартість виконаних робіт і витрат (форма № КБ-3) [5, с. 627].

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

Однак при цьому варто враховувати, що проведення деяких будівельних робіт вимагає одержання ліцензії відповідно до ст. 9 Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III (далі — Закон № 1775). Зокрема, ліцензуванню підлягає така будівельна

діяльність: вишукувальні та проектні роботи для будівництва, зведення несучих та огорожуючих конструкцій, будівництво та монтаж інженерних і транспортних мереж (п. 30 ст. 9 Закону № 1775) [13].

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

Варто враховувати, що документація для проведення ремонту виробничих приміщень оформляється відповідно до вимог Положення про безпечну та надійну експлуатацію виробничих будівель і споруд, затвердженого наказом Держкомбуду України та Держкомітету України з нагляду за охороною праці від 27.11.97 р. № 32/288. За результатами технічного огляду виробничих приміщень складається акт, а також припис із зазначенням заходів і строків виконання робіт. Облік робіт з обслуговування та поточного ремонту ведеться в технічному журналі, куди вносяться записи про виконані роботи із зазначенням виду і місця проведення робіт. Планування ремонтних робіт здійснюється в планах-графіках, затверджуваних керівником. Крім того, розробляється проектно-кошторисна документація, що містить пояснювальну записку, робочі креслення та кошторисні розрахунки.

Хоча ці вимоги дійсні відносно ремонтів та поліпшень виробничих приміщень, зазначений пакет первинної документації може оформлятися і для офісів, якщо ремонтні роботи є трудо- і матеріалоємними та на думку керівника вимагають детальної розшифровки.

Як вже зазначалося планування витрат здійснюється за допомогою кошторису проведення ремонтних робіт, що складається з урахуванням діючих будівельних нормативів. Однак і відносно проведення ремонту орендованого приміщення вимога про складання кошторису також актуальна, оскільки якщо надалі передбачається компенсація орендодавцем понесених витрат, кошторис

допоможе обґрунтувати вартість списаних матеріалів. Якщо ж поліпшення виконується силами орендаря та за його рахунок, за допомогою кошторису проводиться оцінка планованої суми витрат і їхньої відповідності будівельним нормам.

Роботи зі здійснення незначного поліпшення, проведеного господарським способом, оформляються актом прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів за формою ОЗ-2, затвердженою наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.95 р. № 352 [27].

При проведенні капітального ремонту господарським способом використовуються форми документів розроблені для оформлення результатів підрядних робіт (за винятком робіт з поточного ремонту), зокрема:

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

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

Первинні документи є першоджерелом для ведення бухгалтерського фінансового, податкового й управлінського обліку. Тому існуючі типові форми з обліку необоротних активів, які затверджені на законодавчому рівні в Україні, відіграють найважливішу роль для подальшої обробки інформації про стан та рух об'єктів у облікових регістрах, а потім і у звітності.

Дія положень (стандартів) бухгалтерського обліку з 2000 року обумовлює застосування таких форм первинного обліку основних засобів, які б змогли повною мірою виконувати вимоги, зокрема П(С)БО 7 «Основні засоби». Існуючі форми первинного обліку основних засобів не дозволяють повністю сформувати необхідну для різноманітних користувачів інформацію, у тому

числі про такі об'єкти, у яких неможливо встановити остаточно термін використання.

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

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

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

4. Синтетичний та аналітичний облік витрат на поліпшення необоротних активів:

а) що здійснюється власними силами підприємства;

Розрізняють два види ремонту здійснення власними силами: поточний і капітальний (рис. 4.1).

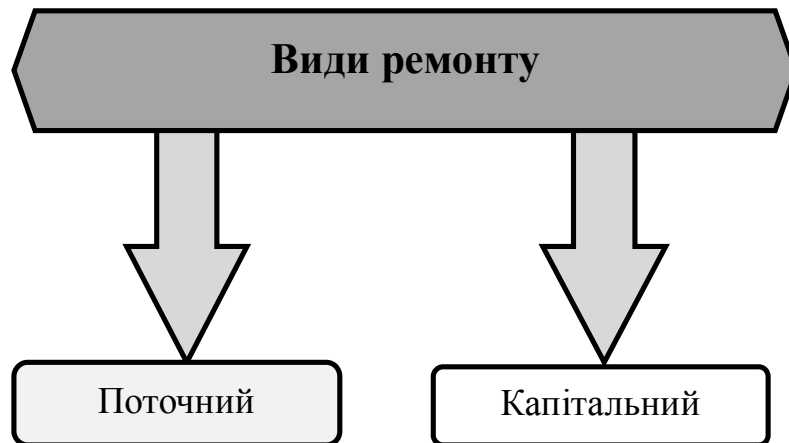


Рис. 4.1 Види ремонту

Поточний ремонт передбачає ремонтні роботи, пов'язанні з усуненням незначних пошкоджень, з частковою заміною деталей, дрібним ремонтом окремих частин, профілактичним ремонтом машин, обладнання, механізмів, підтримання основних засобів у нормальному санітарно-технічному стані, побілку та фарбування стін, стель, дверей тощо. Його здійснюють періодично, що забезпечує ефективну експлуатацію основних засобів у проміжках між капітальними ремонтами [29, с.500].

Ремонт основних засобів є не від'ємною частиною їхньої експлуатації. Операції пов'язані з ремонтом мають певний порядок відображення в обліку. На рис. 4.2. зображена запропонована В.Н. Сердюком схема журнально-ордерної форми обліку поточного ремонту.

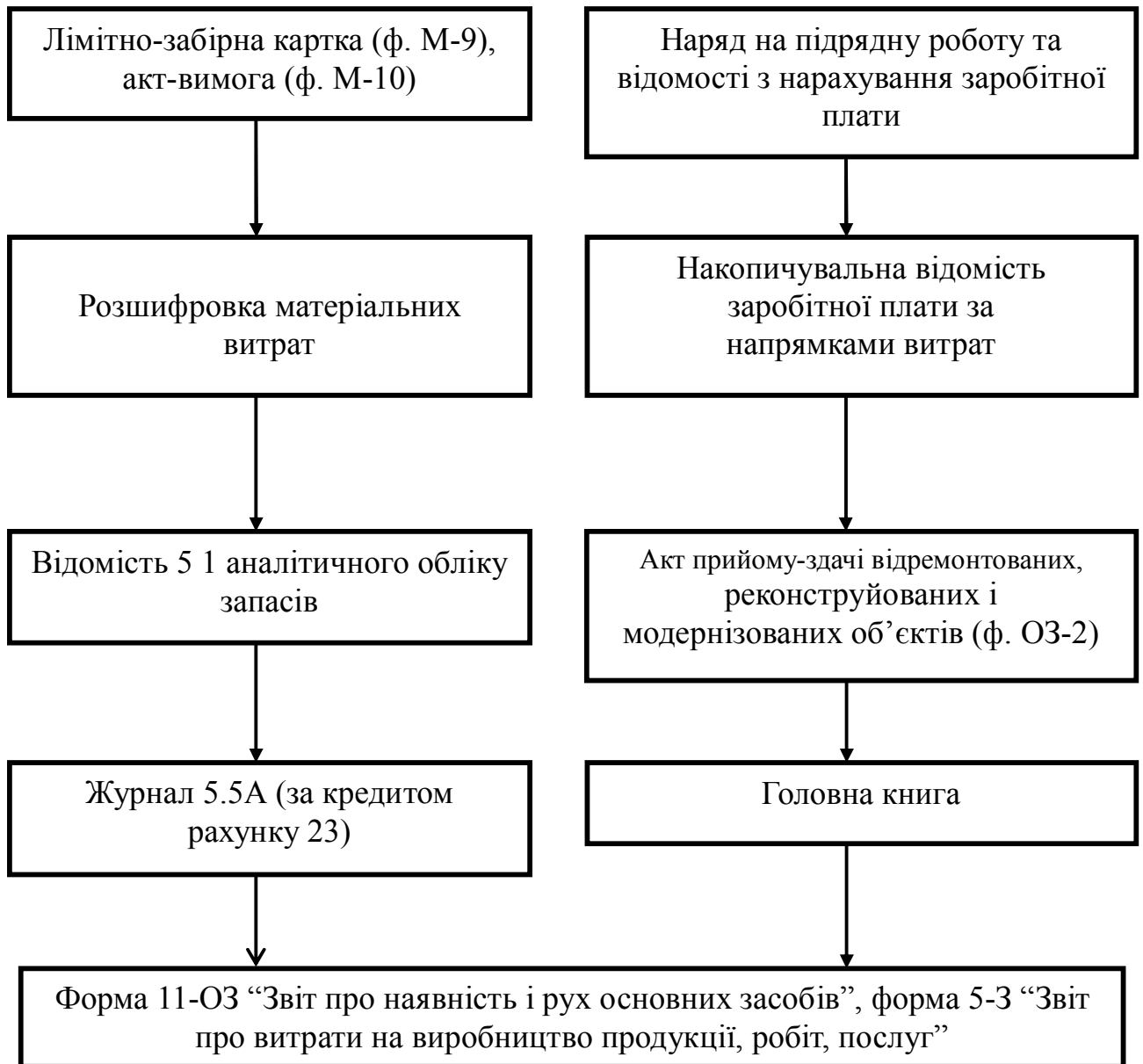


Рис. 4.2.Схема журнально-ордерної форми відображення поточного ремонту основних засобів

Капітальний ремонт основних засобів, у свою чергу, може здійснюватися як самим підприємством так і сторонніми організаціями. В.Н. Сердюком було запропоновано дві схеми журнально-ордерної форми обліку капітального ремонту (рис. 4.3.) схема передбачає облік ремонту основних засобів здійсненого самим підприємством.



Рис.4.3. Схема журнально-ордерної форми обліку капітального ремонту здійсненого підприємством [28, с. 143].

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

Вибір способу реконструкції, шляхом будівництва залежить від різних факторів: кошторису і масштабу будівництва, наявності підрядної організації, що заслуговує довіри, власного досвіду підприємства і т.д. Певний вплив на

вибір способу будівництва можуть надати і вимоги чинного законодавства в галузі права та оподаткування.

Господарський спосіб полягає у виконанні робіт і введенні об'єкта в експлуатацію силами самого забудовника, тобто того підприємства чи організації, яке є розпорядником інвестицій і має затверджену будівельну (проектно-кошторисну) документацію. Будівництво за цього способу здійснюється силами власних будівельних підрозділів певного підприємства поряд з основною господарською діяльністю, для чого створюється управління (відділ, департамент) капітального будівництва. Відносини, що складаються при цьому, є внутрішньогосподарськими [28, с. 165].

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

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

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

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

У статтю «Матеріали» включають фактичну вартість різних будівельних

матеріалів (цемент, залізо, шифер, пиломатеріали і т. п.), а також конструкцій і деталей, використаних при поліпшенні даного об'єкту. Зазначені витрати відображають за купівельними матеріалами за фактичною вартістю придбання в яку включають, як вартість самих будівельних матеріалів за договірними цінами постачальника, так і витрати на доставку, заготівельно-складські витрати, включаючи вантажно-розвантажувальні роботи.

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

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

Для списання вартості будівельних матеріалів у витрати, споруджуваних об'єктів на підприємстві, яке здійснює будівництво, використовують первинні облікові документи, затверджені ще ЦСУ СРСР (наказ від 24.11.1982 р. № 613) «Звіт про витрату основних матеріалів у будівництві в зіставленні з виробничими нормами» форми М-29. Звіт складається і підписується виконавцем робіт (виконробом або майстром, який є матеріально відповідальною особою на споруджуваному об'єкті) [31].

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

Він ведеться виробником робіт окремо по кожному об'єкту. Дані про нормативних витратах матеріалів, а також про фактично витрачених матеріалах перевіряються працівниками ВТВ. Різниця між фактичними витратами і витратами, розрахованими за виробничими нормами, є економією (показується із знаком “мінус”) або перевитратою (показується із знаком “плюс”). Звіт має наступний вигляд (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

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

Код ресурсу	Найменування ресурсу (матеріалу)	Одиниця виміру	Економія (-) перевитрати	Економія (-) перевитрати	Списати на собівартість	Разом за Нормою	Разом фактично
				грн..			
Номер по Акту ф. КБ-2	Найменування виконаних робіт, в яких застосовано позначений вище ресурс	Номер одинично і розцінки	Виконано робіт		Витрати на одиницю за нормою	Всього за нормою	Фактично витрачено
			Одиниця виміру	Кількість			
½	¾	5/6	7/8	9/10	10/11	12/13	14/15
Разом ((-)економія, () перевитрати, грн				xxxxx,xx			

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

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

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

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

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

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

У статті «Накладні витрати» враховують загальні для будівництва витрати в частці, що припадає на конкретний об'єкт, що будується за розподілом.

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

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

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

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

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

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

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

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

Д-т 15 (23,91,92,93,94).

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

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

Д-т 15 (23,91,92);

К-т 20, 66,65,685.

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

Акт, підписаний працівником цеху (відділу), що уповноважений на приймання основних засобів, та представником цеху (підприємства), який виконував ремонт, реконструкцію та модернізацію, здають до бухгалтерії підприємства (організації). Акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими [8, с. 976].

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

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

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

результаті їх поліпшення [9, с. 766].

А от при проведенні як підрядним, так і господарським способом капітального та поточного ремонту будівель і споруд наказом Держкомстату України, Держкомбуду України «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві» від 21.06.2002 р. № 237/5 передбачено складання Довідки про вартість виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-3). При виконанні робіт з поточного ремонту господарським способом складання зазначеної форми не є обов'язковим [26].

б) що проводиться сторонніми організаціями.

При підрядному способі здійснення робіт з поліпшення, ремонту необоротних активів в обліку беруть участь дві сторони: замовник і підрядчик, взаємовідносини між якими регулюються договором підряду на весь період будівництва.

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

Підрядником вважається юридична особа, яка укладає договір про будівництво (будівельний контракт на спорудження нового об'єкта, реконструкцію, розширення, добудову, реставрацію і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт) об'єкта, виконує передбачені роботи і передає їх замовникові [25].

Договір підряду є основним документом, що регламентує взаємовідносини замовників і підрядчиків та визначає їхню відповідальність за невиконання договірних зобов'язань. Договір підряду укладається замовником із генеральним підрядчиком на весь період будівництва, розширення, реконструкції і технічного переозброєння підприємств, будинків і споруд.

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

- врахування і дотримання чинного законодавства;

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

Основними учасниками підрядного контракту є замовник і підрядчик.

Замовник — учасник контракту, який визначає умови складання контракту, приймає закінчені роботи і здійснює розрахунки за них з підрядчиком.

Підрядчик — учасник будівництва, який зобов'язаний на свій ризик і за обумовлену ціну виконати передбачені контрактом роботи і передати їх замовникові у встановлені строки.

Контракт може бути двостороннім і багатостороннім. Якщо замовник і підрядчик є єдиними учасниками контракту, то контракт має двосторонній характер. Але якщо, крім замовника і підрядчика, сторонами контракту є також інші учасники будівництва — проектні організації, постачальники устаткування, банки, субпідрядники тощо, контракт є багатостороннім. На сьогодні найпоширенішими видами підрядних контрактів є двосторонні контракти [25].

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

матеріалами спеціального призначення, фінансування й оплати робіт, підготовки об'єкта до здачі в експлуатацію.

Приблизний перелік пунктів, які можуть бути в договорі підряду, відображаються на (рис. 4.4). Сторони уточнюють його з урахуванням конкретних особливостей будівництва і взаємних домовленостей.

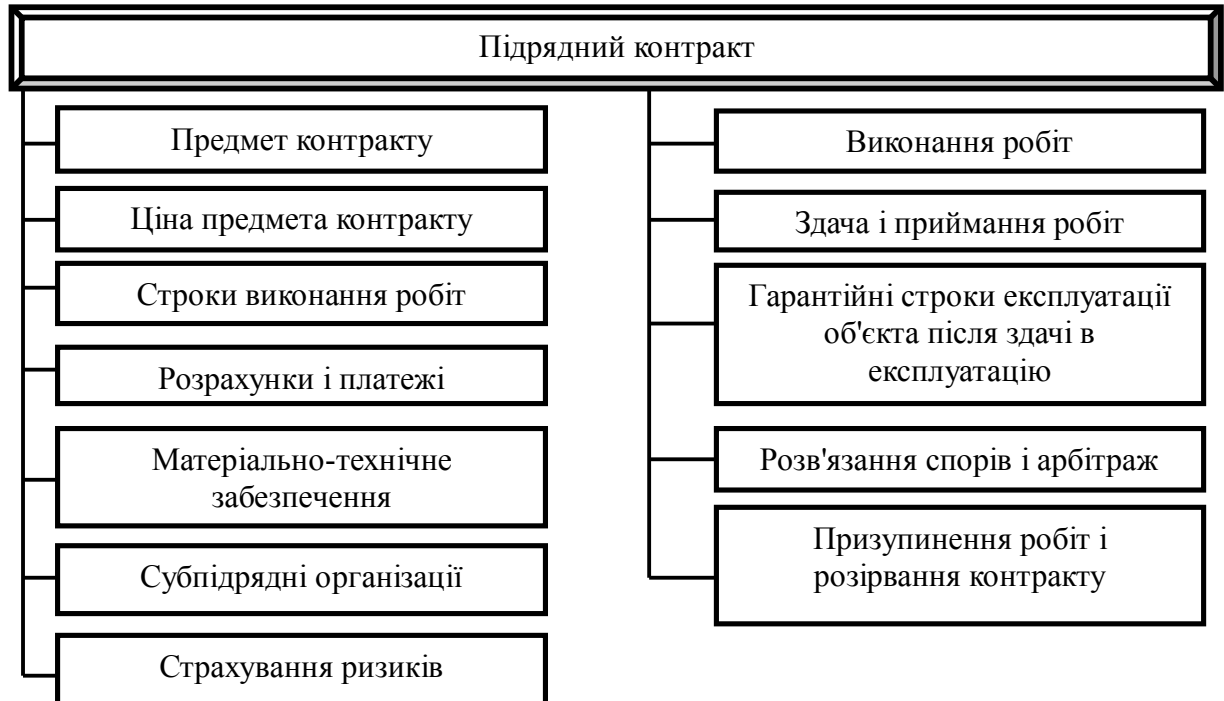


Рис. 4.4 Запропонована структура підрядного контракту

Розглянемо вищенаведені розділи детальніше.

Предмет контракту. Підрядний контракт у будівництві — це договір у будівництві, що передбачає взаємні зобов'язання сторін у процесі будівництва (реконструкції, технічного переозброєння і капітального ремонту) об'єктів виробничого і невиробничого призначення. Предметом контракту є сукупність робіт чи послуг або окремі роботи та послуги, виконання яких доручається підрядчику відповідно до умов контракту. У цьому пункті договору обумовлюється результат роботи підрядчика в матеріальній формі.

Відповідно до ст. 335 ЦКУ підрядчик зобов'язаний виконати роботу, обумовлену договором, зі своїх матеріалів і своїми засобами, якщо інше не встановлене договором. У свою чергу, якщо робота виконується повністю або частково з матеріалу замовника, підрядчик відповідає за неправильне використання цього матеріалу.

Якщо ж у процесі будівництва чи в процесі приймання матеріалів були виявлені дефекти або інші невідповідності стандартам, підрядчик зобов'язаний своєчасно попередити замовника:

1) про недоброякісність або непридатність матеріалів, одержаних від замовника;

2) про те, що додержання вказівок замовника загрожує міцності або придатності виконуваної роботи;

3) про наявність інших, незалежних від підрядчика обставин, що загрожують міцності або придатності виконуваної роботи. Але якщо підрядчик вчасно не попередив замовника про виявлені дефекти, усю відповідальність в майбутньому несе підрядчик. Якщо замовник, незважаючи на своєчасне і обґрунтоване попередження з боку підрядчика, у відповідний строк не замінить недоброякісних або непридатних матеріалів, не змінить вказівок про спосіб виконання роботи або не усуне інші причини, які загрожують міцності або придатності виконуваної роботи, підрядчик має право відмовитись від договору і стягнути понесені з вини замовника збитки [15, с.303].

Ціна предмета контракту. У цьому пункті контракту визначається розмір ціни виконуваних робіт і встановлюється можливість і умови її коригування в ході виконання робіт. Договірна ціна визначається сторонами за домовленістю і залежить від складу затрат.

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

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

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

Тверді ціни встановлюються незмінними на весь обсяг будівництва, оскільки вони визначаються з урахуванням коливання цін, яке очікується, і залишаються без змін у період виконання робіт. У контракті робиться цінове застереження: "Ціна тверда, зміні не підлягає". Як правило, такі ціни встановлюються на обсяг робіт, що закінчується протягом одного року [3, с.692].

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

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

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

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

Такі зміни першої договірної ціни оформлюються обома сторонами шляхом підписання додаткових угод [3, с.694].

Строки виконання робіт. Строки виконання робіт за окремими етапами визначаються сторонами на підставі календарного плану будівництва. Строки

виконання всіх робіт на об'єкті встановлюються шляхом визначення у контракті календарної дати початку робіт і здачі об'єкта в експлуатацію або строку від початку до закінчення робіт.

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

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

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

Рішення про перегляд строків виконання робіт з обґрунтуванням причин оформляється також додатковою угодою [24].

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

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

Матеріально-технічні ресурси, що постачає замовник, передаються підрядчику за актами звірки. Якщо є розбіжності щодо кількості та якості матеріалів, складається акт взаємних претензій, де вказуються строки поставки чи заміни матеріалів. Акти є невід'ємними додатками до контракту [5, с. 547].

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

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

Страхування ризиків. Ризик у будівництві (при проведенні ремонту) — можлива подія, поява якої має ймовірний і випадковий характер та зумовлює небажані наслідки для учасників контракту або третіх осіб. Страхування ризиків у будівництві (при проведенні ремонту) — це відносини із захисту майнових інтересів учасників будівництва при появі страхових випадків за грошові кошти, які створюються за рахунок страхових платежів. У будівництві кожна зі сторін, що вступає у взаємовідносини бере на себе певні ризики [24].

Ризики підрядчика. Головний ризик підрядчика полягає в тому, що згідно зі ст. 346 ЦКУ, якщо предмет підряду до його здачі випадково знищився або закінчення роботи стало неможливим не з вини сторін, підрядчик не має права вимагати винагороди за роботу. Наступний ризик підрядчика полягає ось у чому. Якщо він відступив від умов договору, що погіршило роботу, або допустив інші недоліки в роботі, замовник має право на свій вибір вимагати безоплатного виправлення зазначених недоліків у відповідний строк або відшкодування понесених замовником необхідних витрат з виправлення своїми засобами недоліків у роботі [24].

У цьому разі замовник також може зменшити винагороду за роботу або відмовитися від роботи взагалі. При неналежному виконанні своїх обов'язків ризик підрядчика зростає, якщо роботи виконувалися з його матеріалів.

Замовник у порівнянні з підрядчиком несе мінімальний ризик: він ризикує тільки в тому разі, якщо роботи виконувалися з його матеріалів, на суму вартості витрачених матеріалів. Тому до складу ризиків, які за домовленістю сторін можна включати в цей пункт договору, належать:

- ті, що можуть виникнути при транспортуванні матеріалів, устаткування, конструкцій та виробів від місця їх відвантаження до будівельного майданчика на умовах страхування всіх ризиків;
- пов'язані зі збереженням виконаних робіт, матеріальних цінностей, що перебувають на будівельному майданчику, від вогню та стихійного лиха в період із початку робіт на об'єкті до моменту здачі його в гарантійну експлуатацію;
- що виникають відповідно до законів про охорону праці [6, с.536].

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

Наказом Державного комітету статистики України разом з Державним комітетом України з будівництва та архітектури «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві» від 21.06.02 № 237/5 затверджені типові форми первинних документів з обліку у будівництві № КБ-

2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт» і № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних підрядних робіт» [26].

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

Підставою для складання «Акта приймання виконаних підрядних робіт» (форма № КБ-2в) є Журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6). У поясненнях до заповнення «Акта приймання виконаних підрядних робіт» (форма № КБ-2в) та «Довідки про вартість виконаних робіт» за формою № КБ-3 уточнюється, що вартісні показники у них відображаються за поточним рівнем цін згідно з умовами контракту [30].

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

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

До підписання договору підряду сторони призначають своїх повноважних представників на будівельному майданчику, визначають коло їх повноважень та інформують про це у письмовій формі одна одну. Документи, що визначають особу представника сторони на будівельному майданчику, є додатком до контракту підряду.

У п. 9 «**Виконання робіт**» договору підряду щодо підрядчика може бути зроблений запис такого змісту: "Підрядчик зобов'язаний виконувати роботи

відповідно до вимог проектної документації, будівельних норм та правил, графіків виконання робіт.

Щодо замовника робиться запис такого змісту: «Замовник здійснює контроль і технічний нагляд за якістю, обсягами та вартістю будівництва об'єкта, відповідністю виконаних робіт проекту, кошторису, будівельним нормам та правилам, а матеріалів, виробів і конструкцій — державним стандартам і технічним умовам» [24].

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

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

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

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

Порядок приймання обладнання в експлуатацію наступний:

- ✓ представник підрядної організації здає обладнання;
- ✓ механік підрозділу підтверджує готовність обладнання до експлуатації;
- ✓ керівник підрозділу приймає обладнання.

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

Після підписання Акту приймання виконання підрядних робіт, замовник оформляє Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів ОЗ-2, дані з якого переносяться у облікові реєстри (рис. 4.5).

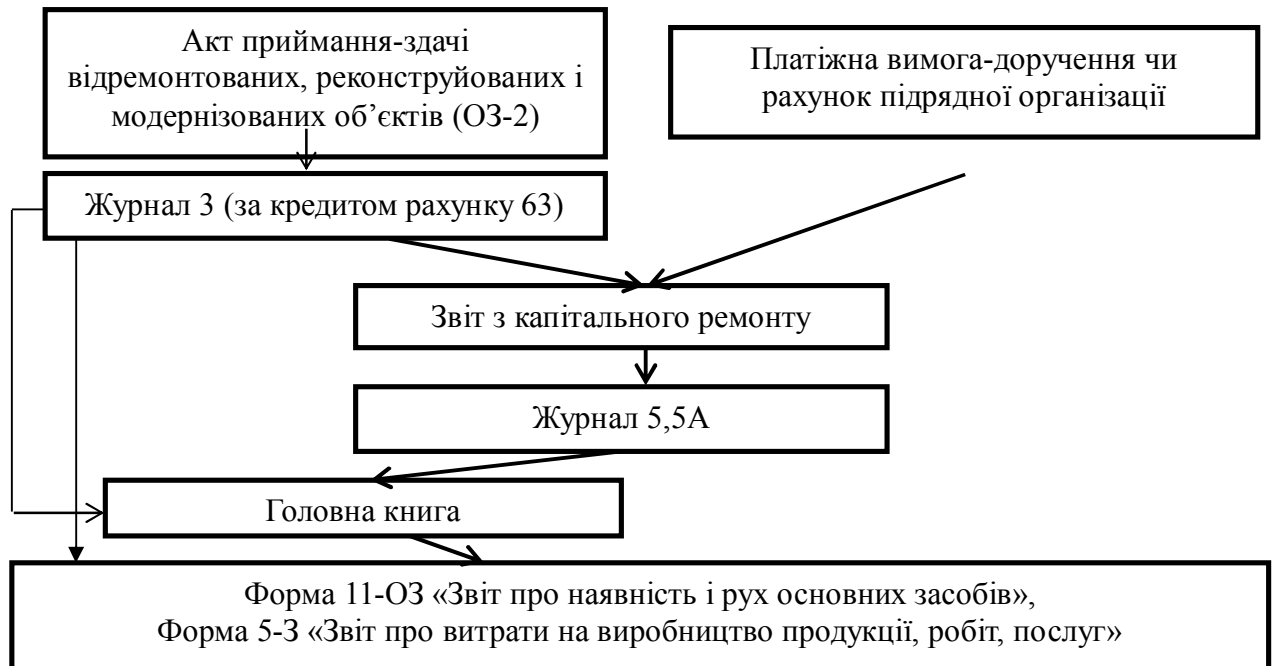


Рис.4.5. Схема журнально-ордерної форми капітального ремонту здійсненого підрядним способом

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

15 «Капітальні інвестиції»;

23 «Виробництво»;

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

92 «Адміністративні витрати» (на вартість ремонту об'єктів

загальногосподарського призначення);

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

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

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

5. Поняття, завдання і методи аналізу витрат на поліпшення необоротних активів

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

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

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

звітності (форма №5), форми № 11-ОЗ, 1-амортизація.

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

З метою проведення якісного та достовірного аналізу необхідна інформація повинна відповідати ряду вимог (табл. 5.1) [21, с.516].

Таблиця 5.1

Вимоги до джерел інформації фінансово-економічного аналізу необоротних активів

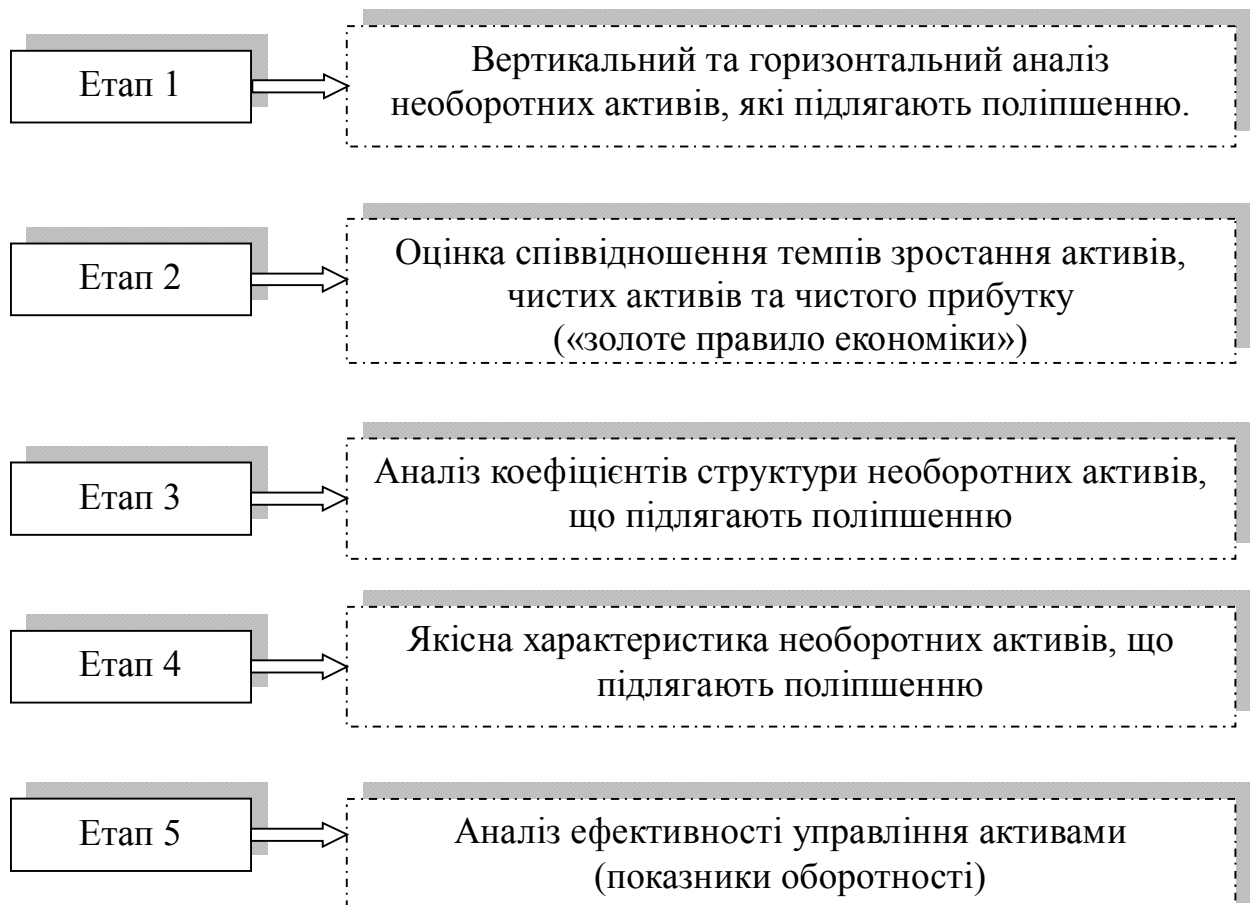
Вимоги	Характеристика
1	2
Ефективність інформації	Система інформації повинна вимагати мінімум затрат на збирання, обробку, зберігання та використання даних, забезпечуючи усі потреби аналізу та управління
Об'єктивність інформації	Інформація повинна відповідати дійсності, бути достовірною, об'єктивно відображати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

Метою проведення аналізу витрат на поліпшення необоротних активів є

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

Аналіз витрат здійснюється в рамках аналізу необоротних активів. Етапи проведення аналізу необоротних активів підприємства можна згрупувати наступним чином (рис. 5.1)

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



Коротко охарактеризуємо дані етапи аналізу.

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

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

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

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

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

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

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

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

Якщо частка необоротних активів складає більше 40%, деякі аналітики говорять про «важку» структуру активів, менше – «легку». «Важка» структура свідчить про значні накладні витрати і високу чутливість до зміни виручки,

«легка» – про мобільність підприємства. За нормальних умов темпи приросту оборотних активів повинні бути вищі ніж темпи приросту необоротних активів.

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

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

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

Рівень забезпечення підприємства основними засобами характеризується:

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

Для оцінки стану основних засобів підприємства використовують такі показники:

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

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

Показники використання основних виробничих засобів переважно

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

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

Оцінку ефективності використання основних засобів здійснюють за такими основними показниками:

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

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

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

проаналізувати структуру витрат на поліпшення необоротних активів та оцінити ефективність поліпшення необоротного активу.

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

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

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

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

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

З метою такого аналізу, зокрема, застосовують такі показники:

- середній строк експлуатації;
- середній вік основних засобів.

В узагальненому вигляді інструментарій для управління необоротними активами, що підлягають поліпшенню наведено у таблиці 5.2.

Таблиця 5.2

Інструментарій для управління необоротними активами, що підлягають поліпшенню

Контрольна точка рішення	Необхідна інформація	Джерело інформації	Інструмент	Оцінка результатів
1. Чи є обраний строк корисного використання основних засобів обґрунтованим для нарахування	Первісна (переоцінена) вартість основних засобів. Витрати на	Баланс (ф. №1), Звіт про фінансові результати (ф.№2), примітки до	Середній строк експлуатації основних засобів	Занадто тривалий строк експлуатації призведе до зниження витрат на

амортизації? Чи потребує він перегляду після модернізації?	амортизацію. Строк експлуатації основних засобів фірм-конкурентів	фінансових звітів (ф. №5)		амортизацію та зниження чистого прибутку
2. Чи є основні засоби застарілими або потребують модернізації?	Знос основних засобів та витрати на амортизацію	Баланс (ф. №1), Звіт про фінансові результати (ф.№2), примітки до фінансових звітів (ф. №5)	Середній вік основних засобів	Значний середній вік основних засобів у порівнянні з конкурентами свідчить, що вони є специфічними або потребувати заміни
3. На скільки ефективно підприємство генерує дохід від продажу з допомогою основних засобів та ІНМА, після їх поліпшення?	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Залишкова вартість основних засобів	Баланс (ф. №1), Звіт про фінансові результати (ф.№2).	Фондовіддача основних засобів	Високе значення цього показника свідчить, що підприємство ефективно використовує основні засоби для генерування доходу від продажу

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

Аналіз нематеріальних активів передбачає вивчення динаміки наступних співвідношень:

- нематеріальних активів і підсумку усіх активів;
- нематеріальних активів і власного капіталу;
- нематеріальних активів і доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- нематеріальних активів і чистого прибутку;
- зміни у нематеріальних активах та зміни у чистому прибутку.

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

Діяльність, що базується на знаннях, раніше концентрована переважно в

сфері досліджень і розробок, поширилася на інші галузі економіки.

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

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

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

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

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

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

В результаті спостерігається тенденція до:

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

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

- співставлення ринкової і балансової вартості;
- К'ю Тобіна;
- розрахункова вартість нематеріальних активів.

Хоча розрахункова вартість нематеріальних активів є хорошою основою

для порівняння потенціалу підприємства, залишається проблема впливу на цей показник методик, що застосовуються для визначення середньогалузевого прибутку на капітал і вартості капіталу конкретного підприємства.

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

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

ВИСНОВКИ

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

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

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

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

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

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

4. Якщо передбачена нормативно-інструктивними документами бухгалтерського обліку орієнтація на збільшення майбутніх економічних вигід при оцінці вартості поліпшених основних засобів не викликає заперечень, то підлягає сумніву правомірність віднесення згідно ПКУ всіх витрат з ремонту, у тому числі капітального, на витрати звітного періоду без урахування характеру їхнього впливу на майбутні економічні вигоди. Тому є 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.

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

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

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

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

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

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

10. Ми пропонуємо кожен суму поліпшення ідентифікувати з об'єктом, для чого складати відповідний кошторис на проведення ремонту того чи іншого об'єкта. У разі неможливості складання кошторисів (можливо, при відсутності

відповідної служби на підприємстві) з метою ідентифікації проведених ремонтів пооб'єктно можливо чітко вказувати об'єкт ремонту в таких документах як: акт на списання матеріалів, вимогах на відпускання матеріалів зі складу та інших первинних документах, які можуть бути встановлені самим підприємством, котрі будуть складатися відповідальними за проведення ремонтів основних засобів особами та своєчасно подаватися до бухгалтерії для відбитку їх в бухгалтерському та податковому обліку.

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

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

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белоусов А. Усовершенствование документального оформления операций с основными средствами в условиях применения П(С)БУ 7 “Основные средства” / А. Белоусов // Бухгалтерский учет и аудит. — 2006. — № 3. — С. 49–56.
2. Белова Н. та ін. Справжній бух облік. — Х.: Фактор, 2005. — 1072 с. С.1278.
3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Т. М. Білуха - К.: Вид-во КДТЕУ, 2000. — 692с.
4. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку [підручник] / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська. -4-те вид. допов. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2005. — 528с.
5. Бухгалтерський облік [навчальний посібник] / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; За ред. проф; Ф.Ф. Бутинця.- Житомир: ЖІТІ, 2000. - 672 с.
6. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: [навч.-практ. посібн.] / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін. — К. : Центр навч. літ-ри, 2010.— 536 с
7. 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.
8. Голов С. Ф. Фінансовий облік [підручник] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. — К.: Лібра, 2005. — 976 с.
9. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / С.Ф. Голов — Дніпропетровськ ТОВ «Баланс – Клуб», 2000. — 766 с
10. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Н.М. Грабова; за ред. М.В. Кужельного. — 6-те вид. — К.: А.С.К., 2003. — 266 с.
11. Грачева Р.Е. Энциклопедия бухгалтерского учета / Р. Е. Грачева. - К.: Галицкие контракты, 2004. - 832 с.

12. Дієва Н. М., Дедіков О. І. Фінансовий аналіз [навчальний посібник] /Н. М. Дієва, О. І. Дедікова. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 328 с.
13. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 17.07.1999р // Урядовий кур'єр. – 07.10 .1999. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // zakon.rada.gov.ua/cgi-in/laws/main.cgi?nreg=521-89
14. Круш П.В., Подвігіна В.І., Клименко О.В. Капітал та основні засоби підприємства: Навчальний посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2005. - 168 с.
15. Кундря-Висоцька О. П. Бухгалтерський облік [навч-метод. посіб.] / О. П. Кундря-Висоцька. – К.: Алерта, 2004. – 303 с.
16. Методичні рекомендаціїз бухгалтерського обліку основних засобів № 561 - [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2009_11_10/an/91/MF03270.html
17. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [підручник] / Перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова / - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000.- 1272с.
18. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1-амортизація» від 15.12.2003 р. №444. [Електронний ресурс] – Режим доступу: //http://ukraine.uapravo.net/data/base34/ukr34409.htm
19. Організація бухгалтерського обліку [навч. посіб. - 2-ге вид., доп. і перероб] / Ф.Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова;.- Житомир: ЖІТІ, 2001.- 276 с.
20. Павлюк І.М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів – І.М. Павлюк - Навчальний посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2004. - 159 с.
21. Петрович Й. М. Економіка підприємства. Підручник. / Петрович Й. М. – Видавництво «Магнолія плюс». Видавець В.М. Піча, Львів, 2004. – 680 с.

22. Податковий Кодекс України - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: // <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>
24. Положення про підрядні контракти у будівництві України - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.5273.0>
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 р. № 205 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: // <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO18.aspx>
26. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві - Державний комітет статистики України, Наказ № 237/5 від 21.06.2002 - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ukraine.uapravo.net/data/base44/ukr44298.htm>
27. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995р. № 352 [Електронний ресурс] / офіційний сайт Інформаційно-аналітичного центру “ЛІГА”. — ТОВ “ЛІГА ЗАКОН”. — К.: 1995. — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN321.html.
28. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет: [учебное пособие.] – 9-е изд., и доп. – Донецк: ДонНУ, 2009. – 595 с.
29. Сопко В. В. Бухгалтерський облік [навч. посіб.] - 3-є видання перероблене і доповнене.] / В. В. Сопко - К.: КНЕУ, 2000. – 500 с.
30. Способи та стадії капітального будівництва - [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/13281022/pravo/sposobi_stadiyi_kapitalnogo_budivnitstva
31. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз [підручник] / Ю.С. Цал-Цалко – Київ. «Центр учбової літератури», 2008 – 216с.

32. Хендрексен Е.С. Теория бухгалтерского учета/Е.С.Хендерсен, М.Ф. Ван Бреда / пер. с англ. Под ред. проф. Соколова Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1997.