

УДК 657.421: 330.123.7: 330.31: 664.1

Наталія КРАВЧУК, Сергій СПИВАК

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВІДНОВЛЕННЯ ЗАСОБІВ ПРАЦІ У ЦУКРОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

Резюме. Доведено необхідність розроблення та впровадження ефективного комплексу облікових заходів для забезпечення здійснення неперервного відтворювального процесу засобів праці та підвищення конкурентоспроможності цукрової галузі. Запропоновано витрати на капітальний ремонт засобів праці відображати за способом непрямої капіталізації, тобто зменшувати суму нарахованого зносу об'єкта, що ремонтується. Також обґрунтовано певні положення в наказі про облікову політику щодо розмежування видів відновних робіт, що стосується податкового законодавства. Враховуючи сезонність виробництва підприємств цукрової промисловості, для виконання ремонтних робіт обґрунтовано необхідність і доцільність створювати резерв на відновлення засобів праці.

Ключові слова: засоби праці, відновлення, капітальний ремонт, поточний ремонт, реконструкція, модернізація, капіталізація, витрати.

Nataliia KRAVCHUK, Serhiy SPIVAK

IMPROVEMENT OF THE ACCOUNTING'S METHOD OF COSTS FOR LABOR'S MEANS REPRODUCTION IN SUGAR INDUSTRY

Summary. The article proves necessity of developing and implementation of effective complex of accounting measures to ensure of the labor's means reproduction process's continuous and increasing of competitiveness in sugar industry. The author proposed the capital repair's cost of the labors means reflect by the method of indirect capitalization, i.e. reduce the amount of depreciation of the object repaired. This method will reflect the real historical cost of the project when purchasing, it's book value at the balance sheet date and the capital's real value and will not conflict with the principles of financial reporting - historical (actual) cost and discretion (prevention overstated assets). Also this method does not affect the indicators efficiency of labor's means. Certain provisions in the order of accounting policy prove for the differentiation of types of restoration work's relating to tax law. He offers to indicate in the order of accounting policy the cost limits allocate types of reproduction works. In the article proved the necessity and expediency of creating reserve for recovery of labors means or with reflection costs on account 39 "Deferred expenses". We should to create the reserve for recovery of labors means to sugar industry enterprises with seasonal character of production. The author of the article proved the cost of current repairs write off expenses of the period. At the time of completion of the capital repairs happens the restoration of lost properties of labor's means, but has not improved previously accepted indicators of repairable objects.

Key words: labor means, reproduction, capital repairs, current repairs, reconstruction, modernization, capitalization, costs.

Постановка проблеми. Для забезпечення стійкого розвитку всіх галузей економіки нашої державі слід працювати над розробленням комплексу заходів щодо забезпечення неперервності та високої ефективності відтворювальних процесів. Тобто пріоритетною складовою державної політики повинно стати ефективне відтворення матеріально-технічного потенціалу країни. Дане твердження цілком справедливо стосується й підприємств цукрової промисловості, які потребують негайного оновлення виробничого потенціалу, з метою збереження своїх конкурентних позицій у даній сфері.

На неналежний рівень процесу оновлення засобів праці впливають: кризовий рівень старіння засобів праці, відсутність власних інвестицій, слабка підтримка з боку держави, відсутність зацікавленості в інвестування у вітчизняне машинобудування. Окрім цього, нераціональна структура витрат на відновлення засобів праці не дозволяє забезпечити інтенсифікацію виробництва на підприємствах цукрової промисловості.

Тому потреба забезпечення відповідного рівня конкурентоспроможності підприємств цукрової промисловості зумовила необхідність розроблення рекомендацій щодо удосконалення методики обліку витрат на відновлення засобів праці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основні питання теорії, організації та методики обліку витрат на відновлення засобів праці розглянуто у працях М.Г. Чумаченко, Я.Д. Крупки, З.В. Гуцайлюка, С.Ф. Голова, П.Я. Хомина, Я.В. Соколова, В.В. Сопко, С.І. Шульмана та інших вітчизняних і зарубіжних науковців. Тим не менше, питання, пов'язані з дослідженням методики обліку капітального ремонту, модернізації, реконструкції засобів праці в контексті забезпечення їх раціональності в сучасних умовах господарювання мають дискусійні аспекти, що зумовлює необхідність їх поглибленого вивчення та розроблення практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат на відновлення.

Мета статті полягає в концептуально-методичному обґрунтуванні та побудові раціонального облікового механізму відображення витрат на відновлення на підприємствах цукрової промисловості для забезпечення ефективності та безперервності оновлення засобів праці.

Виклад основного матеріалу. Головним способом відновлення зношених на підприємствах засобів виробництва є їх поточні й капітальні ремонти. Що стосується напрямів удосконалення обліку витрат на ремонт засобів праці, то для підприємств галузі це є одна з актуальних проблем. Перш за все йдеться про невизначеність відображення витрат на ці цілі.

Згідно з М(С)БО 16 «Основні засоби» витрати на ремонт та обслуговування засобів праці здійснюються для відновлення або підтримання майбутніх економічних вигод, які підприємство може очікувати від оціненого спочатку рівня продуктивності активу [1, с.254]. Визнання даних витрат переважно відбувається в момент їх понесення.

Виходячи з цього пояснення, собівартість обслуговування, підтримання в робочому стані, поточного або капітального ремонту засобів праці – це, як правило, поточні витрати, оскільки вони, насамперед, відновлюють, а не підвищують оцінений спочатку рівень продуктивності.

Як зазначає проф. Я.Д. Крупка, підтримання економічних вигод може означати, що додаткові витрати здійснюються з метою підтримання активів у нормальному робочому стані, в результаті чого не знижується потужність активів, не втрачається якість продукції, не збільшуються витрати на їх обслуговування. Витратами на відновлення майбутніх економічних вигод слід вважати додаткові витрати на повернення уже втрачених раніше означених властивостей (потужності, якості обробки, початкового терміну служби та ін.) [2, с.134–135].

Проф. Я.Д. Крупка вважає, що додаткові витрати на відновлення засобів праці не можуть виступати витратами поточного періоду, їх слід вважати капітальними інвестиціями, які відносяться на збільшення вартості активів [2, с. 135]. Такий підхід зумовлений двома причинами: 1) втрата початкових якостей засобом праці може свідчити про зниження його справедливої вартості й повинна відобразитися на субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів». Внаслідок цього відображення витрат на відновлення засобів праці у складі витрат звітного періоду призведе до безпідставного подвоєння їх на рахунках бухгалтерського обліку; 2) з іншого боку, повернення втрачених економічних вигод повинно відновити первісне оцінювання активів, яка знизилась у процесі доведення її до справедливої вартості.

Тому Я.Д. Крупка витрати, що виникають після введення засобів праці в дію, поділяє на витрати, що капіталізуються (витрати на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, модифікацію, капітальний ремонт) та поточні витрати

(витрати на збереження активів у робочому стані, на підтримання раніше визначеного рівня продуктивності та інші). Внаслідок цього вчений пропонує такі способи списання витрат на поліпшення засобів праці:

1) при реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні – на капітальні інвестиції: 1.1. Дт 15 «Капітальні інвестиції» – Кт 20, 63, 66, 65, 22, 23 і т.д. – при понесенні цих витрат; 1.2. Дт 10 «Основні засоби» – Кт 15 «Капітальні інвестиції» – після завершення поліпшень і введення в дію об'єкта засобів праці;

2) при капітальному ремонті – на зменшення зносу (непряма капіталізація): 2.1. Дт 15 «Капітальні інвестиції» – Кт 20, 63, 66, 65, 22, 23 і т.д. – при понесенні цих витрат; 2.2. Дт 13 «Знос необоротних активів» – Кт 15 «Капітальні інвестиції» – на зменшення зносу об'єкта засобів праці, термін корисного використання якого підвищився;

3) при поточному ремонті – на витрати того періоду, в якому вони були здійснені: 3.1. Дт 23 «Незавершене виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» – Кт 20, 63, 66, 65, 22, 685 і т.д.

Ми погоджуємося з тим, що витрати на капітальний ремонт засобів праці необхідно відображати за способом непрямой капіталізації, тобто зменшувати суму нарахованого зносу об'єкта, що ремонтується. Але вважаємо, що недоцільно розмежовувати капітальні й поточні ремонти й обліковувати перші на 15 рахунку, а поточні – на рахунках витрат періоду. Підприємству немає різниці, з якого рахунку списувати витрати на зменшення зносу: чи з 15 (за рекомендацією Я.Д. Крупки), чи, наприклад, з 23, 91, 92, 93 (згідно з вимогами М(С)БО 16), адже зміст операції залишається той самий.

Окрім цього, у П(С)БО 7 зазначено: «Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат» [3], однак не визначено, якого характеру ці витрати – витрати періоду чи капітальні витрати.

Тому пропонуємо облік витрат на ремонт та обслуговування засобів праці, що здійснюються для відновлення або підтримання майбутніх економічних вигод, списувати відповідно до вимог М(С)БО 16 «Основні засоби» на рахунках витрат того періоду, в якому вони були здійснені (рах. 23, 91, 92, 93), а також одночасно зменшувати суму зносу об'єкта засобу праці, термін використання якого підвищився (при капітальному ремонті).

Узагальнюючи вищесказане, витрати на капітальний ремонт засобів праці в обліку відображатимуться таким чином: 1) Дт 23 «Незавершене виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» – Кт 20, 63, 66, 65, 22, 23 і т.д. – при понесенні цих витрат; 2) Дт 13 «Знос необоротних активів» – Кт 23 «Незавершене виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» – на зменшення зносу об'єкта засобів праці, термін корисного використання якого підвищився.

Така методика відображатиме реальну первісну вартість об'єкта при придбанні, його залишкову вартість на момент складання балансу підприємства та реальну величину капіталу. В момент завершення капітальних робіт відбувається лише відновлення втрачених властивостей і якостей засобу праці та не поліпшуються раніше прийняті показники ремонтованих об'єктів. Проаналізуємо це на конкретному прикладі.

ТОВ «Збаразький цукровий завод» 15 лютого – 13 березня 2014 року здійснив капітальний ремонт вакуумного апарата з метою, щоб в осінній сезон даний об'єкт міг безперебійно виконувати свої функції у виробничому процесі. Була проведена заміна запобіжного клапана, електродвигуна та поршня. Вартість капітального ремонту,

проведеного комбінованим способом, склала 40000 грн. Первісна вартість його складала на 01.01.2014 року 110000 грн., сума накопиченої амортизації – 49000 грн. Відобразимо в обліку результати проведеного капітального ремонту в порівняльній табл.1.

Таблиця 1

Відображення в обліку витрат на капітальний ремонт та аналіз їх впливу на показники використання засобів праці

Table 1

The accounting of capital repair's costs and analysis of their effects on the labor's means utilization rates

№ оп.	Зміст операції	Згідно з діючою методикою		Сума, грн.	Альтернативний варіант		Сума, грн.
		Д-т	К-т		Д-т	К-т	
1.	Відображено вартість проведеного капітального ремонту	152	23,66, 65,685, 207 і т.д.	40000	23	23, 207, 685,66, 65 і т.д.	40000
2.	Списано витрати з проведеного капітального ремонту	104	152	40000	131	23	40000
№ з/п	Показники	Згідно з діючою методикою			Альтернативний варіант		
		До проведеного ремонту	Після ремонту	Відхилення	До проведеного ремонту	Після ремонту	Відхилення
3.	Первісна вартість вакуумного апарата	110000	150000	40000	110000	110000	-
4.	Накопичена амортизація по вакуумного апарата	49000	49000	-	49000	9000	40000
5.	Залишкова вартість вакуумного апарата	61000	101000	40000	61000	101000	40000
6.	Коефіцієнт придатності засобу праці (р.5/р.3), %	55,5	67,3	11,8	55,5	91,8	36,3
7.	Коефіцієнт зносу засобу праці (100%-р.6), %	44,5	32,7	-11,8	44,5	8,2	-36,3

З табл.1 бачимо, що згідно з діючою методикою обліку первісна вартість вакуумного апарата після ремонту складає 150000 грн., а з альтернативної – залишається незмінною – 110000грн. Ми вважаємо, що первісна вартість даного об'єкта повинна відобразатись у балансі за історичною вартістю (110000 грн. відповідно до визначення поданого П(С)БО 7) з метою дотримання двох принципів складання фінансової звітності – історичної (фактичної) собівартості та обачності (запобігання завищення оцінки активів). Оскільки капітальний ремонт призначений лише для усунення фізичного зносу, підтримки, поліпшення експлуатаційних

властивостей без зміни функцій і техніко-економічних показників засобів праці, то логічно, що необхідно зменшувати суму нарахованої амортизації, а не збільшувати первісну вартість об'єкта.

Коефіцієнт зносу характеризує, яку частку вартості основних засобів було списано на витрати виробництва в попередніх періодах, а коефіцієнт придатності – яка частина вартості основних засобів придатна для експлуатації в процесі господарської діяльності [4, с.345]. Таким чином, при розрахунку за діючою методикою відображення капітального ремонту в обліку коефіцієнти зносу і придатності показують, що після проведених робіт знос вакуумного апарата складатиме 32,7%, а придатність для подальшого використання – 67,3%. За пропонованою методикою дані інші – знос апарату складатиме всього лише 8,2%, а придатність – 91,8%. Розрахуємо частку вартості капітального ремонту до первісної вартості вакуумного апарата – $(40000 \text{ грн.} / 110000 \text{ грн.}) * 100\% = 36,3\%$. Цей відсоток буде дорівнювати величині відхилення по коефіцієнтах зносу і придатності за запропонованою нами методикою. Тобто означатиме, що придатність вакуумного апарата після капітального ремонту зросте на 36,3%, а знос відповідно зменшиться на цю ж величину. За діючою методикою буде штучно завищена первісна вартість об'єкта, що при розрахунку коефіцієнтів зносу й придатності призведе до зменшення та збільшення їх значень на 11,8% відповідно, що в три рази менше від величини частки вартості капітального ремонту в складі первісної вартості вакуумного апарата. Даний метод ніяким чином не вплине на показник ефективності використання засобів праці (фондовіддачу) (оскільки залишкова вартість засобів праці як при альтернативній методиці, так і при діючій залишається незмінною). Однак, виходячи із призначення капітального ремонту усувати фізичний знос, логічним та об'єктивнішим, на нашу думку, при відображенні витрат на капітальний ремонт використовувати метод непрямої капіталізації.

Актуальним для підприємства є питання розмежування витрат, що забезпечують отримання, підтримання та підвищення первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод засобів праці. У Податковому кодексі у статтях 146.11 та 146.12 передбачено, що сума витрат, яка пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів у розмірі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені, а сума витрат, що перевищує 10% балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року і призводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта – на збільшення його первісної вартості [5].

Діюча система бухгалтерського обліку змушена враховувати вимоги Державної фіскальної служби. Однак вважаємо, що обмеження у розмірі 10% є нічим необґрунтованим. Пропонуємо підприємствам у наказі про облікову політику для розмежування витрат на ремонт та інші види поліпшень (модернізацію, реконструкцію тощо) встановити такі розмежування:

а) перший варіант – суму витрат на відновлення засобів праці, що забезпечують отримання та підтримання первісно визначених майбутніх економічних вигод від використання об'єкта (поточний і капітальний ремонт), відносити на витрати звітного періоду, якщо ця сума витрат не перевищує 100% дооціненого зносу засобу праці на дату проведення такого ремонту, який відновлюється, а суму витрат – на відновлення засобів праці, що призводять до зростання первісно визначених майбутніх економічних вигод від використання об'єкта (реконструкція, модернізація, технічне переоснащення тощо) – на збільшення первісної вартості об'єкта, якщо сума понесених витрат перевищує 100% переоціненого зносу засобу праці, що відновлюється.

Таке обмеження у 100% переоціненого зносу впливає із сутності поняття «капітальний ремонт». Тобто вартість капітального ремонту не може бути вища за суму нарахованої та переоціненої амортизації по об'єкту на дату проведення ремонту. Це зумовлено тим, що даний вид ремонту покликаний відновлювати засіб праці за технічними характеристиками – шляхом покращення експлуатаційних можливостей та усунення фізичного зносу, тобто наближення його до первозданного стану, а у вартісному еквіваленті – максимум до рівня дооціненого зносу об'єкта на дату проведення ремонту. Суму переоцінювання необхідно враховувати ще й тому, що більшість цукрових заводів у виробничому процесі використовує застарілу і зношену техніку, придбану ще за часів Радянського Союзу, тому нарахована амортизація за період використання об'єкта не може об'єктивно відображати його реальний фізичний знос. Запропоновані розмежування, на нашу думку, не суперечать принципам бухгалтерського обліку та складання звітності, окрім цього реально окреслюють таке абстрактне поняття, як «майбутні економічні вигоди».

Якщо відновні роботи сприяють удосконаленню техніко-експлуатаційних властивостей, усуненню, окрім фізичного зносу, ще й морального шляхом приведення засобу праці до нових вимог, норм та стандартів, то вартість такого поліпшення призводить до зростання майбутніх економічних вигод первісно очікуваних від використання об'єкта. Збільшення вигод реалізується через підвищення якості продукції, що випускається, освоєння випуску нових виробів, зниження втрат від браку, собівартості продукції та зростання доходів від їх реалізації. Тому вартість таких робіт згідно з запропонованою нами методикою необхідно відносити на збільшення первісної вартості засобу праці.

Або

б) другий варіант – бухгалтерська служба разом із керівництвом будь-якого підприємства повинна чітко визначитись із власними вартісними межами щодо розподілу відновних робіт на ті, які підтримують об'єкт у стані, придатному для експлуатації та не призводять до зростання майбутніх економічних вигод первісно очікуваних від використання об'єкта та ті, які призводять до зростання майбутніх економічних вигод первісно очікуваних від використання об'єкта саме на цьому підприємстві з наступним закріпленням їх у наказі про облікову політику. Такі межі можуть переглядатись підприємством у бік збільшення чи зменшення. Всі зміни мають бути відображені в наказі про облікову політику.

Як правило, поточний і середній ремонт виконуються господарським способом (ремонтним цехом), а капітальний – як господарським, так і підрядним способами. Більшість відновних робіт у цукровій промисловості припадає на весняно-літній період. Облік витрат на ремонт, який здійснюють господарським способом, проводять на субрахунку 232/1 «Допоміжні виробництва. Ремонтні майстерні».

Найбільша наочність при ремонті засобів праці могла б виявитися при віднесенні витрат на субрахунки 231/2 «Основне виробництво. Витрати на ремонт засобів праці виробничого призначення», 91/2 «Витрати на ремонт засобів праці загальнопромислового призначення», 92/2 «Витрати на ремонт засобів праці адміністративного призначення», 93/2 «Витрати на ремонт засобів праці збутового призначення» з деталізацією по аналітичних рахунках: 231/2-1 – «Основне виробництво. Витрати на ремонт засобів праці виробничого призначення. Капітальний ремонт засобів праці виробничого призначення»; 231/2-2 – «Основне виробництво. Витрати на ремонт засобів праці виробничого призначення. Поточний ремонт засобів праці виробничого призначення»; 91/2-1 «Витрати на ремонт засобів праці загальнопромислового призначення. Капітальний ремонт засобів праці загальнопромислового призначення»; 91/2-2 «Витрати на ремонт засобів праці

загальновиробничого призначення. Поточний ремонт засобів праці загальновиробничого призначення» й аналогічно по 92/2 та 93/2.

Таким чином, витрати на ремонт техніки, здійснювані в ремонтній майстерні, заздалегідь відобразатимуться на субрахунку 232/1 «Допоміжні виробництва. Ремонтні майстерні»:

Дебет 232/1 – Кредит 10, 23, 20, 66, 65 і т.д., а після завершення ремонту, підлягають списанню на витрати виробництва (обігу) субрахунок 231/2 «Основне виробництво. Витрати на ремонт засобів праці виробничого призначення» (91/2, 92/2, 93/2):

– при капітальному ремонті, виконаному господарським способом:

Дт 231/2-1 «Основне виробництво. Витрати на ремонт засобів праці виробничого призначення. Капітальний ремонт засобів праці виробничого призначення» (91/2-1, 92/2-1, 93/2-1) – Кт 232/1 «Допоміжні виробництва. Ремонтні майстерні»;

– при поточному ремонті, виконаному господарським способом:

Дт 231/2-2 «Основне виробництво. Витрати на ремонт засобів праці виробничого призначення. Поточний ремонт засобів праці виробничого призначення» (91/2-2, 92/2-2, 93/2-2) – Кт 232/1 «Допоміжні виробництва. Ремонтні майстерні».

Але, виходячи із сезонності виробництва підприємств цукрової промисловості і того, що основні види ремонтних робіт припадають на весняно-літній період, на нашу думку, для покриття витрат на виконання ремонтних робіт доцільно створювати ремонтний фонд (резерв на відновлення засобів праці). Для його обліку можна використати пасивний рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» з перейменуванням субрахунку 474 із «Забезпечення інших витрат і платежів» на «Забезпечення витрат на відновлення засобів праці». Для більшої наочності субрахунок 474 включатиме такі аналітичні рахунки: 474/1 «Забезпечення витрат на відновлення засобів праці. Реконструкція та модернізація»; 474/2 «Забезпечення витрат на відновлення засобів праці. Капітальний ремонт»; 474/3 «Забезпечення витрат на відновлення засобів праці. Поточний ремонт».

Відрахування в ремонтний фонд необхідно здійснювати на основі планово-кошторисних витрат на всі види ремонту, що в обліку відобразатиметься записом: Дт 231 «Основне виробництво» (в розрізі субрахунків), 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 232/1 «Допоміжні виробництва. Ремонтні майстерні» – Кт 474 «Забезпечення витрат на відновлення засобів праці» – на планову суму витрат згідно з кошторисом.

Операції по ремонту засобів праці, що здійснюються господарським способом, відобразатимуться на субрахунку 232/1 «Допоміжні виробництва. Ремонтні майстерні». По дебету цього субрахунку обліковують фактичні затрати по проведеному ремонту, а з кредиту фактичну собівартість ремонтних робіт списують за рахунок ремонтного фонду. Дебетове сальдо по субрахунку 232/1 відобразатиме перевищення фактичних витрат по поточному чи капітальному ремонтах над запланованими згідно з кошторисно-фінансовою документацією. Сума перевищення обліковуватиметься на рахунках 23, 91, 92, 93 або 39 «Витрати майбутніх періодів».

Списання фактичної собівартості ремонту за рахунок ремонтного фонду в обліку матиме таке відображення: Дт 474 «Забезпечення витрат на відновлення засобів праці» – Кт 232/1 «Допоміжні виробництва. Ремонтні майстерні».

На капітальний ремонт, що виконується підрядним способом, цукровий завод підписує договір з підрядником. Прийом завершеного капітального ремонту оформляється актом приймання-передавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (ф. ОЗ-2). Завершені капітальні роботи оплачуються підряднику із розрахунку кошторисної вартості їх фактичного обсягу. На вартість

завершених капітальних робіт підрядники виставляють замовнику рахунки, акцепт яких оформляється такою проводкою: Дт 474 «Забезпечення витрат на відновлення засобів праці» – Кт 30 «Каса», 31 «Поточні рахунки в банках».

Якщо на підприємствах цукрової промисловості ремонтного фонду не створюють, то витрати по капітальному ремонту основних виробничих засобів, виконаних підрядним способом, списуються: Дт 231/2-1, 91/2-1 – Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Порядок обліку витрат із використанням ремонтного фонду дозволить зібрати всі витрати на ремонт техніки, будівель і споруд у розрізі ремонтіваних об'єктів незалежно від джерел фінансування і місця проведення ремонтів. Відсутність в даний час засобів у господарствах на ремонт ресурсів зрештою не звільнить підприємства від необхідності проводити з часом у себе капітальні ремонти занепалих будівель, споруд і технічних засобів.

У ситуації, що склалася, правомірним є висновок про необхідність списання витрат на капітальний ремонт будівель або за рахунок резерву на відновлення засобів праці, чи з віднесенням витрат на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». В останньому випадку витрати по ремонту основних виробничих засобів можна спочатку обліковувати по дебету рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» з кредиту рахунків 20, 23, 63, 66, 65 і т.д. , а тоді з цього рахунку протягом року рівномірно списувати на рахунки витрат виробництва 231/2-1, 91/2-1.

При списанні витрат на капітальний ремонт за рахунок резерву на ремонт ми запропоували деякі рекомендації з його створення.

Оскільки капітальний ремонт забезпечує відновлення початкової продуктивності обладнання та продовжує термін його служби, то одночасно на вартість завершеного капітального ремонту необхідно зменшити знос засобів праці та зменшити витрати виробництва: Дт 13 – Кт 231.

Поточний та середній ремонти, на нашу думку, не потребують віднесення на витрати майбутніх періодів, оскільки порівняно з капітальним характеризуються короткою тривалістю та порівняно незначною вартістю. Тому вважаємо за доцільне вартість поточних та середніх ремонтних робіт засобів праці, при відсутності ремонтного фонду, відразу списувати на витрати виробництва (обігу).

Отже, після завершення звітного року витрати на ремонт засобів праці повинні бути списані на витрати виробництва в сумі фактично проведених витрат. У зв'язку з цим суму резерву, яка перевищує фактично здійснені витрати на ремонт, після завершення року сторнують. Якщо коштів із резерву не вистачає, складають або додаткову проводку з нарахування в ремонтний фонд, або списують вказану величину на витрати виробництва. Залишок по субрахунку 474 повинен відповідати витратам по незавершеному ремонту складних об'єктів.

Отже, враховуючи вищезазначене, ремонтний фонд на капітальний ремонт, поточний ремонт, технічне обслуговування та зберігання техніки рекомендуємо нарахувувати, виходячи з сукупної вартості засобів праці й нормативів відрахувань, що затверджуються підприємством в обліковій політиці самостійно. Запропонована схема створення резерву на ремонт на цукрових заводах відповідає їх економічним інтересам та сформованій нами амортизаційній політиці підприємства (в частині оновлення й ремонту засобів праці).

Організація робіт щодо модернізації та реконструкції засобів праці підприємств цукрової промисловості, на нашу думку, повинна розпочинатись зі складання перспективної та річної програми (плану) з удосконалення засобів праці. У перспективному плані слід спрогнозувати загальний обсяг модернізації та реконструкції обладнання, будівель та споруд по основних напрямках у розрахунку на

кілька років. Це дозволить виявити обсяг робіт із удосконалення обладнання на найближчий період та вчасно забезпечити їх необхідними матеріальними й грошовими ресурсами.

Річна програма модернізації та реконструкції повинна бути більш деталізована по цехах і виробничих відділеннях, а також по термінах виконання запланованих заходів. У ньому необхідно представити розрахунок витрат, економічну ефективність по кожному виду модернізованого чи реконструйованого об'єкта, виконавців робіт та джерела фінансування.

Враховуючи, що цукровій промисловості характерна така риса, як сезонність виробництва, то модернізацію та реконструкцію засобів праці вважаємо за доцільне проводити в несезон.

Плани модернізації та реконструкції повинні розроблятися, виходячи з даних технічного огляду стану парку машин, обладнання, будівель та споруд, що експлуатуються. Такий огляд дозволить виявити основні об'єкти та їх річний обсяг для модернізації чи реконструкції й визначити напрямки, шляхи і способи їх виконання. Весь обсяг модернізації та реконструкції планується в розрізі виробничих відділень (цехів) та за видами обладнання, машин, будівель і споруд.

Витрати на модернізацію чи реконструкцію визначаються за видами обладнання, виходячи із запланованого обсягу робіт та їх трудомісткості. Найбільш вдалим, на нашу думку, способом визначення вартості удосконаленої одиниці обладнання, машини, будівлі чи споруди є метод прямого підрахунку (калькулювання) на кожен об'єкт, при якому витрати на модернізацію чи реконструкцію визначаються по кожній статті калькуляції окремо.

Пооб'єктний облік витрат з модернізації чи реконструкції засобів праці має важливе значення, зокрема: необхідний для правильного визначення додаткових витрат із удосконалення використовуваної техніки, для їх техніко-економічного аналізу та контролю за економічною ефективністю проведених заходів; необхідний для контролю фактичних витрат на модернізацію, виявлення можливих відхилень від кошторисної вартості робіт; наявність даних про фактичні витрати на реконструкцію та модернізацію є основою для визначення економічного ефекту вдосконалення засобів праці, що експлуатуються; облік фактичних витрат на реконструкцію та модернізацію необхідний для правильного наступного оцінювання засобів праці, що підлягатимуть удосконаленню.

Витрати на модернізацію та реконструкцію містить вартість комплектуючих, деталей, запасних частин, допоміжних матеріалів, заробітної плати з відрахуваннями та накладних витрат, облік яких доцільно проводити на окремому субрахунку 156 «Реконструкція та модернізація основних засобів» (оскільки такого виду вдосконалення призводять до отримання підприємством у майбутньому економічних вигод) з деталізацією на аналітичних рахунках: 156/1 – Реконструкція основних засобів; 156/2 – Модернізація основних засобів.

Оскільки реконструкція та модернізація призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, то на суму витрат, пов'язаних з таким поліпшенням необхідно збільшити первісну вартість засобів праці. Зростання первісної вартості об'єкта після закінчення реконструкції (модернізації) відобразатимуться таким записом: Д-т 10 – К-т 156.

Висновки. За результатами проведеного дослідження рекомендовано новий порядок відображення витрат на капітальний ремонт засобів праці за способом непрямої капіталізації шляхом зменшення суми нарахованого зносу об'єкта, що ремонтується. Враховуючи сезонність робіт цукробурякового виробництва, обґрунтовано доцільність створення резерву на відновлення засобів праці з використанням рахунку 39 «Витрати

майбутніх періодів» та 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». На нашу думку, запропонований комплекс заходів щодо облікового відображення витрат на відновлення засобів праці забезпечить створення ефективної системи бухгалтерського обліку відтворення засобів праці, що оперативно реагуватиме на зміну внутрішнього й зовнішнього середовища підприємства.

Conclusions. The author proposed the capital repair's cost of the labors means reflect by the method of indirect capitalization, i.e. reduce the amount of depreciation of the object repaired. In the article proved the necessity and expediency of creating reserve for recovery of labors means on account 47 "Ensuring future costs and payments" or with reflection costs on account 39 "Deferred expenses". We think proposed complex of measures on recovery accounting costs of labor's means will ensure creating an effective system accounting reproduction of labor's means that quickly will respond to changing internal and external environment of the company.

Використана література

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 [Текст]; переклад з англійської за ред. С.Ф. Голова / Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 253бс.
2. Крупка, Я.Д. Облік інвестицій: монографія [Текст] / Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с.
3. Національні стандарти бухгалтерського обліку [Текст] // Все про бухгалтерський облік. – 2014. – №18. – 112 с.
4. Костюченко, В.М. Облік і аналіз діяльності групи підприємств, як єдиної економічної одиниці: монографія [Текст] / В.М. Костюченко – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 504 с.
5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Отримано 18.02.2015