

УДК 657.6

Гільорме Т.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри статистики, обліку та економічної інформатики
Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара

Данилова В.Є.

студентка
Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

METHODOLOGICAL ASPECTS OF ORGANIZATION OF ASSET ACCOUNTING AT THE INDUSTRIAL ENTERPRISE

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуті системне дослідження, критична оцінка та розробка пропозицій щодо удосконалення теоретичних положень та чинної практики організації обліку основних засобів. Запропоновані складові Положення про ремонтну політику промислових підприємств. Розглянуті облікові аспекти формування резерву забезпечення ремонту і поліпшення основних засобів.

Ключові слова: облік основних засобів, резерв забезпечення ремонту і поліпшення основних засобів, аварійна ремонтна політика.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены системное исследование, критическая оценка и разработка предложений по совершенствованию теоретических положений и действующей практики организации учета основных средств. Предложены составляющие Положения о ремонтной политике промышленных предприятий. Рассмотрены учетные аспекты формирования резерва обеспечения ремонта и улучшения основных средств.

Ключевые слова: учет основных средств, резерв обеспечения ремонта и улучшения основных средств, аварийная ремонтная политика.

ANNOTATION

The paper provides suggestions with regard to the constituents of the Provisions on repair and maintenance policy of industrial enterprises. It considers accounting aspects of creation of reserves for repair and maintenance support and modernization of fixed capital assets.

Keywords: fixed assets accounting, reserves for repair and maintenance support and modernization of fixed capital assets, emergency repairs policy.

Постановка проблеми. Суб'єкти господарювання незалежно від виду діяльності, форм власності і підпорядкованості ведуть бухгалтерський облік майна і господарських операцій відповідно до чинного законодавства. Виробничо-господарська діяльність підприємств забезпечується всією сукупністю ресурсів, а саме матеріальних, нематеріальних, трудових і фінансових, але основною виробничого підприємства є саме основні засоби. Основні засоби визначають сучасний рівень виробництва, оскільки раціональне використання основних засобів є одним з основних факторів підвищення ефективності виробництва, що приводить до збільшення випуску продукції без додаткових капіталовкладень. Ця тема є актуальною для промислового підприємства, оскільки основні

засоби здатні впливати на кінцеві результати господарської діяльності, а саме випуск продукції, її собівартість, прибуток, рентабельність, стійкість фінансового стану. Таким чином, поінформованість щодо наявності основних засобів, організаційно-аналітичне забезпечення та постійний контроль за їх ефективним використанням мають величезне значення в організації всього виробничого процесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі теоретичні, методичні та практичні проблеми організації обліку основних засобів досліджені такими українськими вченими, як, наприклад, А.Г. Загородній, Б.В. Ольчацька, Г.Г. Кірейцев, Н.І. Ладутько, Н.В. Довгалюк, Н.С. Стражева, С.В. Мочерний, Т.А. Бутинець.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Слід визнати, що окремі аспекти теорії, методики та організації обліку процесу експлуатації основних засобів є недостатньо розробленими і потребують подальших досліджень, спрямованих на їх удосконалення і розвиток з огляду на організаційно-технологічні особливості промислових підприємств.

Мета статті полягає у дослідженні теоретичних, методологічних положень та практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку основних засобів на промисловому підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Найбільшої уваги потребує дослідження визначення і відображення витрат, які виникають у процесі експлуатації основних засобів промислових підприємств і регламентуються положеннями бухгалтерського обліку та податковим законодавством: П(С)БО 7 «Основні засоби» [6], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [4], ПКУ [5]. Аналіз основних положень перелічених нормативних документів свідчить про наявність невідповідності методики обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Відповідно до п. 14 П(С)БО 7 [6] первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифі-

кація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Ще одним не менш важливим питанням, яке безпосередньо стосується основних засобів, є облік витрат на їх утримання, оскільки внаслідок експлуатації вони фізично та морально зношуються, тому необхідно формування простого та розширеного відтворення. Що стосується простого відтворення, то воно забезпечується за рахунок ремонту, технічного огляду та обслуговування. Технічний огляд та обслуговування є сукупністю операцій, які здійснює кожне підприємство для підтримки роботи об'єкта основних засобів під час його експлуатації. Необхідно звернути увагу на те, що ремонт – це тільки часткове відновлення основного засобу на підприємстві з метою підтримання його у робочому стані. Витрати на здійснення ремонту, технічного огляду та обслуговування включаються повністю до складу витрат звітного періоду. Але необхідно врахувати той факт, що витрати на ремонт можуть також визнаватися як капітальні інвестиції.

Розширене відтворення забезпечується за рахунок поліпшення, що збільшує вартість об'єкта основних засобів, ці витрати включають у первісну вартість таких об'єктів.

Для забезпечення вартісної та якісної характеристики процесу експлуатації основних засобів, зокрема у частині відновлення, а також продовження їх експлуатаційної здатності важливими питаннями є побудова та ефективне функціонування ремонтної політики промислових підприємств, яка включає такі складники: запобіжна ремонтна політика, що передбачає проведення планово-попереджувальних ремонтів; аварійна ремонтна політика, за якої ремонтні роботи проводяться лише під час виходу основних засобів з експлуатації (аварійний ремонт); комбінована політика. Для формування оптимальної планово-попереджувальної системи ремонтів необхідно врахувати постулат, що підприємство зацікавлене в тому, щоб витрати, які мають місце для утримання основних засобів для виробничих цілей, були мінімальними.

Більш ефективною є запобіжна ремонтна політика, оскільки вона забезпечує ритмічність роботи промислового підприємства та стабільність його виробничих можливостей завдяки утриманню основних засобів у задовільному стані. Для неї характерні й більш низькі витрати на профілактичні ремонтні заходи порівняно з аварійними роботами.

Під час вибору аварійної ремонтної політики основних засобів слід врахувати, що з ладу можуть вийти одночасно декілька одиниць обладнання, тому виникає загроза невиконання виробничої програми та дестабілізації операційної діяльності підприємства.

Вибір аварійної ремонтної політики передбачає розробку заходів підприємства за аварії основних засобів, що дає змогу скоротити витрати підпри-

ємства через вимушені простой. Тому ефективним інструментом захисту підприємства від аварійних ситуацій буде також страхування його майна від безпосередніх та непрямих збитків.

Оскільки основні засоби в процесі експлуатації підлягають моральному та фізичному зносу, ми вважаємо за необхідне на кожному підприємстві побудувати ефективну ремонтну політику, яка забезпечить суб'єктам господарювання стабільність роботи завдяки постійному підтриманню основних засобів у задовільному стані.

Недостатній рівень достовірної та своєчасної інформації, належної аналітичної обробки даних про факти здійснення операцій щодо переміщення, безпосереднього використання, технічного обслуговування, відновлення (ремонт) та поліпшення експлуатації основних засобів перешкоджає прийняттю ефективних управлінських рішень для забезпечення розвитку промислових підприємств.

Процеси ремонтів на підприємствах відчутно відстають в організаційно-технологічній підготовці. За рахунок низького рівня продуктивності праці в ремонтних майстернях знижується рівень продуктивності праці загалом по підприємству. Це відбувається тому, що на підприємстві завжди більша увага приділяється випуску продукції, а ремонт обладнання майже не береться до уваги. Ремонт дає можливість усунути фізичний знос і втрачені в ході експлуатації деякі параметри, а модернізація компенсує моральний знос обладнання.

На промислових підприємствах для зменшення рівня зносу основних засобів (в середньому по галузі 42%) ми пропонуємо ввести інспекційну систему технічного обслуговування і ремонту, під час якого проведення ремонту буде здійснюватися не від строку експлуатації обладнання, а від фактичної потреби в ньому.

На наш погляд, на промислових підприємствах необхідно також сформулювати Положення про ремонтну політику, що буде включати такі складники: підходи до проведення ремонту, контроль за дотриманням термінів ремонтних робіт, перелік ремонтних робіт та видів ремонтів, перевірка якості ремонтних робіт, програма дій за аварії основних засобів, склад витрат на ремонт, оцінка доцільності ремонту основних засобів, робочий план рахунків. Такий документ сприятиме узгодженню облікових процедур та операцій, які виникають у процесі експлуатації основних засобів.

На підприємстві виконання ремонтних робіт може бути організоване такими методами: централізованим; децентралізованим; змішаним.

За централізованого методу ремонт всіх видів і деякі роботи щодо технічного обслуговування проводяться силами ремонтно-механічної служби. Ця служба займається ремонтами і має спеціалізовані ремонтні бригади, необхідне універсальне обладнання, запасні частини, матеріали. За децентралізованого методу всі види ремонтних робіт і виготовлення змінних деталей

здійснюються силами і засобами кожного підрозділу. Змішаний метод характеризується тим, що ремонтні роботи виконуються як ремонтно-механічною службою, так і кожним підрозділом.

Завдяки централізованій організації ремонту підприємство зможе сформувати відділ, який займається лише ремонтом на всьому підприємстві. Далі необхідно підвищити кваліфікацію кожного працівника ремонтної бригади та здійснити закупівлю всіх необхідних обладнань та інструментів для виконання різноманітних видів ремонтів. Цей процес вимагає витрачання значної частини коштів, але, на нашу думку, він також приведе до формування власної ремонтної служби та в майбутньому дасть змогу відмовитися від підрядного способу ремонту та поліпшення основних засобів.

Наявна облікова політика промислових підприємств не дає змогу формувати необхідну достовірну інформацію за кожним об'єктом основних засобів, що перебувають на технічному обслуговуванні та ремонті. Ми пропонуємо відкрити субрахунок 232 «Ремонтне господарство» до синтетичного рахунку 23 «Виробництво» та відповідних аналітичних рахунків у розрізі поточного, середнього, капітального та непланового (аварійного) ремонтів виробничих основних засобів (табл. 1).

Запропонована аналітика дасть можливість організувати облік витрат на виконання ремонтних робіт у межах окремих об'єктів основних засобів за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку й контролю за економічним та раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Поточний ремонт включає заміну швидкозношувальних деталей і регулювання механізму. Середній ремонт – частковий розбір обладнання, заміна і ремонт окремих вузлів і механізмів, подальше зібрання, регулювання і дослідження під загрузкою. Капітальний ремонт – повний розбір агрегату, заміна або ремонт збірних одиниць з подальшим їх зібранням, регулювання і випробування на всіх режимах роботи. Неплановий (аварійний) ремонт пов'язаний з результатами дій форс-мажорних обставин.

Слід відзначити, що у податкових розрахунках, згідно з ПКУ, витрати на ремонт, як поточний, так і капітальний, основних засобів (залежно від їх використання) можна віднести до складу загальнопромислових витрат (п. 138.10.1), адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством (п. 138.10.2) та до складу витрат на збут (п. 138.10.3) [5]. Тоді як витрати на капітальний ремонт, згідно з чинною методикою, яка підтверджена практикою діяльності досліджуваних підприємств, регламентується П(С)БО 7 [6] і відображається на рахунку 15. Отже, можна констатувати факт наявності невідповідностей у відображенні витрат на ремонт та поліпшення основних засобів на різних рахунках бухгалтерського обліку як для ведення податкового обліку, так і для ведення фінансового.

Ми погоджуємося з думками О.О. Ізмайлової [2] у частині назви субрахунку 156 «Поліпшення основних засобів» та М.М. Матієшина [3] у виокремленні аналітичних рахунків за окремими заходами у частині поліпшення: 1561 «Модернізація основних засобів», 1562 «Реконструкція основних засобів», 1563 «Добудова основних

Таблиця 1

Фрагмент робочого плану рахунків внутрішньогосподарського обліку ремонтів основних засобів на промисловому підприємстві

Синтетичний рахунок		Субрахунки		Аналітичні рахунки					
Першого порядку		Другого порядку		Третього порядку		Четвертого порядку		П'ятого порядку	
код	назва	код	назва	код	назва	код	назва	Код	
23	виробництво	232	ремонтне господарство	2321	поточний ремонт	23211	поточний ремонт будинків і споруд	2321101-2321199	за об'єктами
						23212	поточний ремонт машин і обладнання	2321201-2321299	за об'єктами
						23213	поточний ремонт транспортних засобів	2321301-2321399	за об'єктами
						23214	поточний ремонт інструментів, приладів, інвентарю	2321401-2321499	за об'єктами
						23215	поточний ремонт інших основних засобів	2321501-2321599	за об'єктами
				2322	середній ремонт	23221-23225	середній ремонт за групами	2322101-2322199	за об'єктами
				2323	капітальний ремонт	23231-23235	капітальний ремонт	2323101-2323199	за об'єктами
				2324	непланового (аварійного)	23241-23245	за групами	2324101-2324199	за об'єктами

Джерело: розробка авторів

засобів», 1564 «Дообладнання основних засобів», 1565 «Модифікація основних засобів». Вважаємо, що аналітичні рахунки субрахунку 156 «Поліпшення основних засобів» повинні бути такі: четвертого порядку – за групами основних засобів (1-5 група: будинки і споруди, машин і обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів, інвентарю, інших основних засобів); п'ятого порядку – за об'єктами (1-99).

Рекомендуємо відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій з поліпшення об'єктів основних засобів промислових підприємств, що приводять до збільшення економічних вигід.

Джерелом формування резерву забезпечення ремонту і поліпшення основних засобів будуть цільові періодичні відрахування коштів, які відносяться до витрат підприємства впродовж усього ремонтного циклу, що забезпечить відновлення основних засобів та нагромадження коштів для проведення ремонтних робіт на промислових підприємствах [1].

Сума відрахувань в резерві забезпечення ремонту і поліпшення основних засобів формується відповідно до коефіцієнта зносу відповідної групи основних засобів. Шкалювання фіксованого відсотка нарахування у резерв можливо декілька шляхами, але, на наш погляд, можна відокремити два: відповідно до технічної документації строків експлуатації об'єкта основних засобів та експертної оцінки. Безумовно, кожен з методів визначення побудови графіку ремонтних робіт має свої недоліки. Так, метод технічної документації не враховує особливості експлуатації об'єкта основних засобів в різних умовах.

Експертну оцінку здійснюють спеціалісти технічних та технологічних служб, які можуть достовірно визначити термін використання того чи іншого об'єкта основних засобів, виходячи з їх потужностей. Після оцінки результати оформлюють відповідним наказом.

Отже, ми пропонуємо для виправлення всіх недоліків під час визначення терміну експлуатації об'єктів основних засобів та строків проведення ремонтів (поточного, середнього та капітального) видавати окремі накази, в яких будуть зазначатися особливості кожного придбаного об'єкта, тобто використовувати метод експертних оцінок. Слід наголосити на тому, що термін використання основних засобів необхідно розглядати з точки зору не тільки фінансового та податкового обліку, але й управлінського. Тобто існує необхідність враховувати термін економічно вигідного використання, а не лише корисного, адже доцільний термін експлуатації є меншим за вигідний. Насамперед це пов'язано з тим, що підприємство може продати об'єкт основного засобу після закінчення його експлуатації.

В обліковій системі резерв забезпечення ремонту і поліпшення основних засобів доцільно формувати на окремому рахунку. Зокрема, для цього можна використати вільний субрахунок 479 до синтетичного рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» із назвою «Забезпечення відтворення основних засобів» у розрізі таких рахунків аналітичного обліку: 4791 «Забезпечення ремонтів основних засобів», 4792 «Забезпечення поліпшення основних засобів».

Запропонована методика уможливило контроль за вартістю матеріальних ресурсів, які витрачені на ремонт, а також витрат на оплату праці працівників, зайнятих у таких роботах.

Запропонована кореспонденція рахунків з обліку забезпечення відтворення основних засобів промислових підприємств наведена у табл. 2.

Отже, залишається неврегульованим питання відображення витрат на відновлення основних засобів, тобто їх ремонту, оскільки визначення термінів «відновлення» та «поліпшення» основних засобів у П(С)БО 7 «Основні засоби» [6], Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів [4] та ПКУ [5] відсутні.

Таблиця 2

Запропонована кореспонденція з обліку відтворення основних засобів на промисловому підприємстві

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Здійснено нарахування забезпечення ремонту машин і обладнання (2 група основних засобів)	23	47 912
2	Здійснено нарахування забезпечення поліпшення транспортних засобів (3 група основних засобів)	15	47 923
3	Списано на поточні витрати (вартість матеріалів, використаних на неплатовий (аварійний) ремонт машини виробничого призначення)	23 232	201
4	Списані витрати на поточний ремонт обладнання за рахунок забезпечення резерву (2 група основних засобів)	47 912	23 212
5	Списано на капітальні витрати (вартість комунальних послуг (електроенергії, водопостачання) внаслідок модернізації споруди (1 група основних засобів))	15 611	685
6	Віднесено суму капітальних витрат на первісну вартість споруди (1 група основних засобів)	103	15 611
7	Списані витрати на дообладнання транспортного засобу за рахунок забезпечення резерву (3 група основних засобів)	47 923	15 643

Джерело: розробка авторів

Висновки. Виникає необхідність у формуванні облікової інформації про доцільність та ефективність здійснення ремонтних робіт на промисловому підприємстві. Виникає доцільність складання внутрішнього звіту щодо результатів реалізації ремонтної політики, який дасть змогу проаналізувати та оцінити ефективність робіт з відновлення (ремонту) і поліпшення (модернізації, реконструкції, добудови, дообладнання, модифікації) функціональних характеристик об'єктів основних засобів промислового підприємства. Перспективами подальших досліджень є розробка внутрішніх документів з обліку відтворення основних засобів, формування технічної карти щодо резерву забезпечення ремонту і поліпшення основних засобів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Довгалюк Н.В. Ефективність використання та відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук / Н.В. Довгалюк; Житомир. нац. агрокол. ун-т. – Житомир, 2010. – 20 с.
2. Ізмайлова О.О. Оцінка вартості та облік основних засобів при здійсненні робіт з поліпшення і ремонтів об'єктів / О.О. Ізмайлова // Вісник Криворізького національного університету. – 2011. – № 29. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://knu.edu.ua/Files/V29verst/82.pdf>
3. Матієшин М.М. Сутність обліково-аналітичного забезпечення процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств / М.М. Матієшин // Інноваційна економіка. – 2014. – № 3 (52). – С. 255-262.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30 вересня 2003 р. № 561 // Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>