

**М. А. Толстих**, асистент  
кафедра Обліку, аналізу та аудиту в АПК,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ**

*Анотація: В статті висвітлено організацію і методику обліку витрат на ремонт основних засобів відповідно до вимог Податкового кодексу України, обґрунтовано необхідність відкриття субрахунку 237 «Ремонт основних засобів», на якому в розрізі аналітичних рахунків буде накопичуватися інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень.*  
*Ключові слова: ремонт основних засобів, покращення об'єкта основних засобів, капітальні інвестиції, витрати звітного періоду, капіталізація витрат на капітальний ремонт, податкові різниці.*

*Аннотация: В статье освещена организация и методика учета расходов на ремонт основных средств в соответствии с требованиями налогового кодекса Украины, обоснована необходимость открытия субсчета 237 «Ремонт основных средств» на котором в разрезе аналитических счетов будет накапливаться информация, необходимая для принятия управленческих решений.*

*Ключевые слова: ремонт основных средств, улучшение объекта основных средств, капитальные инвестиции, расходы отчетного периода, капитализация расходов на капитальные ремонт, налоговые разницы.*

*Annotation: In the article the organization and method of accounting for repairs of fixed assets in accordance with the requirements of the Tax Code of Ukraine, the necessity of opening subaccount 237 "Repair of fixed assets" which in the context of the analytical accounts will accumulate the information needed for management decisions.*

*Keywords: repair of fixed assets, fixed asset improvement, capital investments, period costs, capitalization of expenditures for capital improvements, tax differences.*

**Постановка проблеми.** Реформування системи оподаткування в Україні вимагає створення цілісного, узгодженого та стабільного податкового законодавства. Вчені і практики дійшли висновку, що нестабільна податкова система не дозволяє створити в країні надійну бюджетну систему, що призводить до політичної нестабільності та соціальної напруги. В зв'язку з цим було прийняте рішення щодо консолідації податкового законодавства в кодексі. На сьогоднішній день прийнятий Податковий кодекс (далі — Кодекс) викликає багато суперечностей, у тому числі й порядку відображення в обліку витрат ремонт основних засобів. Тому, виникає об'єктивна необхідність для більш детального дослідження цього питання.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблеми узгодженості податкового та бухгалтерського обліку досліджували багато вчених-економістів, серед яких Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, В.В. Сопко, М.М. Коцупатрий, Л.М. Кіндрацька, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук та ін.

**Метою статті є** визначення найоптимальнішого методу відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів згідно податкового законодавства з метою зменшення коливань у собівартості продукції та складання звітності про діяльність підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** У зв'язку з набранням чинності Розділу III Кодексу «Податок на прибуток» значних змін зазнали операції з основними засобами, в тому числі їх ремонт та поліпшення. Законодавці спробували наблизити платників податку до норм бухгалтерського обліку стосовно класифікації понесених витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Питанню відображення цих витрат присвячено п. 11 та 12 ст.146, згідно яких віднесення поліпшень до складу витрат відбувається в межах 10 % ліміту, а суми перевищення 10 % ліміту — на збільшення первісної вартості основних засобів (табл. 1). Слід зауважити, що ліміт застосовується до сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового періоду.

Таблиця 1

**ПОРЯДОК ЗБІЛЬШЕННЯ ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА СУМУ ВИТРАТ З ЇХ РЕМОНТУ ТА ПОЛІПШЕНЬ<sup>1</sup>**

Види витрат	Межа	Напрямок віднесення витрат
<b>Пункт 146.11. Витрати на поліпшення</b> об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів	— сума витрат, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року	На збільшення балансової вартості об'єкта основного засобу, щодо якого здійснюється поліпшення
	— сума, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року	На збільшення витрат звітного періоду (по відповідних статтях калькуляції робіт, послуг)

<sup>1</sup> Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М. Я. Азарова]. — К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010.

Види витрат	Межа	Напрямок віднесення витрат
<b>Пункт 146.12. Витрати на ремонт</b> , що здійснюються для підтримання об'єктів в робочому стані та отримання первісно визначеної суми майбутньої економічної вигоди від їх використання	— сума витрат, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року	На збільшення балансової вартості об'єкта основного засобу, щодо якого здійснюється поліпшення
	— сума, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року	На збільшення витрат звітного періоду (по відповідних статтях калькуляції робіт, послуг)

Бухгалтерський облік витрат, що пов'язані з ремонтом та поліпшенням основних засобів регулюється п. 14 та п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» та р. 6 Методичних рекомендацій № 561.

Так, згідно П(С)БО 7 розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів може здійснюватись:

1) витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів.

Методичні рекомендації № 561 в п. 31 наводить перелік робіт, що призводять до збільшення первісно очікуваних майбутніх вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, а саме: модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності; заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг); впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати; добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Такі витрат необхідно акумулювати за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в розрізі окремих субрахунків з наступним списанням з кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в дебет рахунку 10 «Основні засоби» відповідно до кожного об'єкту, що підлягав поліпшенню;

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх

економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду.

Згідно з п. 15 П(С)БО 7 такі витрати повинні бути віднесені до складу витрат звітного періоду.

Підприємство має право самостійно класифікувати роботи щодо ремонтів основних засобів та без обмежень відносити ці витрати до витрат поточного періоду, та ремонтів, що можуть бути віднесені до складу витрат, що збільшують первісну вартість основних засобів поза межами 10 % ліміту.

Згідно П(С)БО16 «Витрати» в бухгалтерському обліку витрати на ремонт основних засобів відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво», або рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». Щодо податкового обліку, то згідно Кодексу витрати повинні бути віднесені до складу загальновиробничих витрат (п. 138.10.1), адміністративних витрат, що спрямовані на обслуговування та управління підприємством (п. 138.10.2) або до складу витрат на збут (п. 138.10.3).

Слід відмітити, що перед обліковцями знову постає питання щодо використання транзитного рахунку для накопичення витрат на ремонт основних засобів, адже в зв'язку з впровадженням Кодексу також виникає необхідність в ідентифікації кожної суми поліпшень з об'єктом. Використання пропонований нами раніше рахунок 237 «Ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» дозволить акумулювати витрати для відстеження 10 % ліміту та відносити конкретні суми на об'єкт основних засобів, щодо якого здійснюється ремонт або поліпшення. Відкриття окремих субрахунків до рахунку 237 «Ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» де буде накопичуватись інформація про здійснені витрати на проведення ремонту того чи іншого об'єкту основних засобів. Проте, в разі неможливості (наприклад, на малих підприємствах) відкриття додаткового субрахунку з метою ідентифікації проведених ремонтів пооб'єктно можливо вказувати на об'єкт ремонту в первинних документах, які можуть бути встановлені самим підприємством, а саме: акт на списання матеріалів, вимогах на списання матеріалів та інших, що будуть складатися відповідальними за проведення ремонтів основних засобів особами.

Щомісячно суми витрат на поточний та капітальний ремонт, що накопичуються в дебет рахунку 237 «Ремонт основних за-

собів та інших необоротних матеріальних активів», необхідно списувати на рахунки витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» в межах 10 % сукупної балансової вартості всіх основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року. Якщо розмір понесених витрат на ремонт перевищує встановлений ліміт, то сума що його перевищує повинна бути капіталізована. При цьому необхідно зробити запис: дебет рахунку 151 «Капітальне будівництво» або 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» — кредит рахунку 237 «Ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів», з подальшим віднесенням у дебет рахунку 10 «Основні засоби».

Однак, проведення капітального ремонту, модернізації (реконструкції, добудови) може відбуватися тривалий період, тому витрати на їх проведення потрібно списувати по завершенню таких робіт. Такий підхід дозволить уникнути податкових різниць, що виникають між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством.

Капіталізація витрат на ремонт основних засобів вимагає наступних заходів:

- 1) збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів, щодо якого були проведені роботи з ремонту (модернізації, реконструкції, добудови);
- 2) зміна вартості такого об'єкта, що амортизується;
- 3) зміна щомісячних амортизаційних відрахувань.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Особливістю бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів, що збільшують майбутні економічні вигоди є те, що первісна вартість ремонтovanого об'єкта основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням (модернізацією, добудовою, дообладнанням тощо) об'єкта. В податковому обліку до витрат на поліпшення, що збільшують балансову вартість основних засобів відповідних груп відносяться лише ті витрати, які перевищують що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року.

Таким чином, у нормативно-правових актах, що регламентують бухгалтерський і податковий облік існує невідповідність. Це пов'язано з оподаткуванням прибутку підприємства і в період трансформації економіки України є обґрунтованим.

## Література

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом МФУ від 31.12.1999 № 318 зі змінами і доповненнями.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561.
5. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затв. наказом МФУ від 25.01.2011 р. № 27.
6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М. Я. Азарова]. — К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010.
7. Буркун О. Податковий кодекс: ремонти та поліпшення основних засобів // [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
8. Захарчук М.А. Організаційні основи побудови обліку витрат на ремонт основних засобів// Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: Тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. 4 — 5 жовт. 2007 р. / Відп. за вип. М.М. Коцупатрий. — К.: КНЕУ, 2007. — 288 с.

Стаття надійшла до редакції 02.05.2011 р.

УДК 338.436.33:657.6

**Я. М. Хомутовська**, здобувачка,  
Луганський національний аграрний  
університет (ЛНАУ)  
науковий керівник: Співак Є.М.,  
канд. екон. наук., доцент, ЛНАУ

## ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В АГРОФОРМУВАННЯХ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

*У статті розглянуто проблему організації внутрішнього аудиту оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. Крім того, запропоновано можливі шляхи його вдосконалення, а саме: оптимізація витрат часу при проведенні внутрішнього аудиту оплати праці з використанням сучасних комп'ютерних програм та розробка методики аудиту.*

*Ключові слова:* внутрішній контроль, оплата праці, організація контролю, удосконалення аудиту.

*В статье рассматривается проблема организации внутреннего аудита оплаты труда на сельскохозяйственных предприятиях. Кроме того, предложены возможные пути его усовершенствования, а именно:*