

DOI: 10.15276/EJ.04.2024.12
DOI: 10.5281/zenodo.14834938
UDC: 657.1
JEL: M40

ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА ВІДНОВЛЕННЯ ТА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА: ПИТАННЯ ОЦІНКИ, ОБЛІКУ І ДОКУМЕНТУВАННЯ

RECORDING THE COSTS OF RESTORING AND IMPROVING THE ENTERPRISE'S PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT: ISSUES OF VALUATION, ACCOUNTING AND DOCUMENTATION

Natalia M. Selivanova, PhD in Economics, Associate Professor
Odesa Polytechnic National University, Odesa, Ukraine
ORCID: 0000-0002-4157-4946
Email: n.selivanova.odessa@gmail.com

Received 19.10.2024

Селіванова Н.М. Відображення витрат на відновлення та поліпшення основних засобів підприємства: питання оцінки, обліку і документування. Науково-методична стаття.

В даній статті досліджено методичні аспекти відображення витрат на відновлення та поліпшення основних засобів підприємства, а також наведені пропозиції щодо удосконалення обліку та документування таких процесів. Проаналізовано тлумачення поняття «основні засоби», що наведено у облікових нормативно-правових актах, розглянуто критерії визнання основних засобів активом підприємства. Розглянуто методику бухгалтерського обліку витрат щодо відновлення працездатності та різних видів поліпшення основних засобів, наведено критерії капіталізації витрат, пов'язаних з поліпшенням необоротних матеріальних активів. Запропоновано рекомендації щодо удосконалення аналітичного обліку витрат на поліпшення основних засобів підприємства та розроблено документальне забезпечення для калькулювання та узагальнення таких витрат.

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, оцінка, визнання, відновлення, поліпшення, ремонт, облік, документування

Selivanova N.M. Recording the Costs of Restoring and Improving the Enterprise's Property, Plant and Equipment: Issues of Valuation, Accounting and Documentation. Scientific and methodical article.

This article examines the methodological aspects of reflecting the costs of restoration for the improvement of property, plant and equipment of an enterprise, as well as proposals for improving the accounting and documentation of such processes. The article analyses the interpretation of the concept of 'property, plant and equipment' provided in accounting regulations, considers the criteria for recognising property, plant and equipment as an enterprise asset. The methodology of accounting for the costs of restoring the efficiency and various types of improvement of property, plant and equipment is considered, the criteria for capitalising costs associated with the improvement of non-current tangible assets are presented. Recommendations for improving the analytical accounting of costs for the improvement of property, plant and equipment of an enterprise are proposed and documentary support for the calculation and generalisation of such costs is developed.

Keywords: non-current assets, property, plant and equipment, valuation, recognition, restoration, improvement, repair, accounting, documentation

В сучасних умовах економічного розвитку підприємства стикаються з необхідністю ефективного управління основними засобами, які є ключовим елементом їхньої матеріально-технічної бази. Відновлення та поліпшення основних засобів відіграють важливу роль у забезпеченні безперервності виробничих процесів, підвищенні ефективності роботи та конкурентоспроможності суб'єкта господарювання. Проте аспекти оцінки, обліку та документування витрат, пов'язаних із цими процесами, залишаються складними та дискусійними питаннями як у теоретичній, так і в практичній площині. Відсутність єдиного підходу до визначення витрат на відновлення та поліпшення основних засобів призводить до ризику недостовірності фінансової інформації, що негативно впливає на прийняття управлінських рішень. Крім того, інноваційний розвиток підприємств і підвищення технологічного рівня виробництва вимагають розробки адаптивних методик обліку, які враховують специфіку сучасної економічної діяльності. Таким чином, дослідження питань оцінки, обліку та документування витрат на відновлення й поліпшення основних засобів є надзвичайно важливим для забезпечення економічної стабільності та сталого розвитку підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

На сьогодні проблематика стосовно бухгалтерського обліку і документування основних засобів на всіх етапах їх життєвого циклу залишається доволі дискусійною та є об'єктом дослідження багатьох вчених-економістів, а саме: Гуменюк А.Ф., Євдокимов В.В., Ізмайлов Я.О., Остапчук Т.П., Сажанець С.Й., Сердюк О., Семенова С.М., Чирик Н.В. тощо.

Зважаючи на такий значний доробок вітчизняних науковців, все ж таки потребують додаткової уваги питання правильного визначення оцінки, документування та облікового відображення витрат підприємств на відновлення та поліпшення основних засобів.

Метою статті є узагальнення теоретико-методичних, нормативних та прикладних аспектів щодо обліку і документування витрат на відновлення та поліпшення основних засобів, а також розроблення комплексу пропозицій щодо їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження

Наявність основних засобів на будь-якому підприємстві свідчить про утворення виробничо-технічної бази, що, у свою чергу, визначається однією із важливих умов функціонування господарюючого суб'єкта. Тому саме від правильної та раціональної організації обліку і документування основних засобів, що полягає, зокрема, у відображенні достовірної інформації про даний об'єкт бухгалтерського обліку, залежатиме повноцінний процес їх відновлення, поліпшення, а отже, і забезпечення підприємством прибутковості, рентабельності та ліквідності, що допоможе залучити можливих інвесторів і розширити діяльність суб'єкта господарювання на нових сегментах ринку.

У вітчизняній науковій літературі розуміють під основними засобами необоротні матеріальні активи, що використовуються підприємством для різних цілей тривалий термін часу, зазвичай більше одного року. Разом з цим, деякі вчені пропонують вважати основні засоби елементом вкладеного капіталу із низьким рівнем ліквідності, що теж є правильним. Проте з метою уточнення пропонується автором власне визначення даного об'єкта бухгалтерського обліку. Так, основні засоби – це необоротні активи матеріальної форми, що використовуються під час господарської діяльності підприємства протягом усього терміну довгострокової експлуатації, під час якої вартість даних засобів зменшується за рахунок фізичного та морального зносу.

Таблиця 1. Визначення поняття «основні засоби» у вітчизняних та міжнародних нормативно-правових актах

Нормативний документ	Визначення поняття
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [1], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30.09.2003 № 561 [2]	Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 [3]	Основні засоби – матеріальні об'єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [4]	Основні засоби – матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року;
Податковий кодекс України, затверджений Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI [5]	Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
Господарський кодекс України [6]	Основними фондами виробничого і невиробничого призначення є будинки, споруди, машини та устаткування, обладнання, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар та інше майно тривалого використання, що віднесено законодавством до основних фондів
Постанова Національного банку України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України» від 20.12.2005 р. № 480 [7]	Основні засоби – матеріальні активи, які банк утримує з метою використання їх у процесі своєї діяльності, надання послуг, здавання в лізинг (оренду) іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)

Джерело: складено автором за матеріалами [1-7]

На сьогоднішній день в Україні дуже широке коло нормативно-правових актів, що регламентують операції щодо обліку основних засобів. Кожен з цих нормативних актів має певне призначення, використовується на різних рівнях та у різних галузях економіки країни. Підходи до визначення поняття основних засобів в нормативно-правових актах наведені в табл. 1.

Отже, наведене визначення поняття «основні засоби» у досліджених нормативно-правових актах здебільшого збігається. Це стосується й матеріальної форми даного активу, його цільового призначення у діяльності підприємства та тривалості терміну використання у довготерміновій перспективі (зазвичай більше дванадцяти місяців або одного операційного циклу). Особливістю визначення поняття у Податковому кодексі України, є наявність вартісного критерію віднесення активу до складу основних засобів (більше 20000 грн). Таким чином, можна стверджувати, що на законодавчому рівні визначення «основного засобу» врегульовано відповідним чином.

Особливу увагу в обліку основних засобів слід приділити їх визнанню як активу та об'єкту основних засобів. Щодо визнання основного засобу, то в даному випадку все доволі однозначно: ми будемо визнавати даний актив тоді, коли від його використання підприємство в майбутньому матиме певну користь, точніше – економічну вигоду. Проте таке визнання буде дійсним за умови, що вартість активу можна буде достовірно визначити [1] (рис. 1).

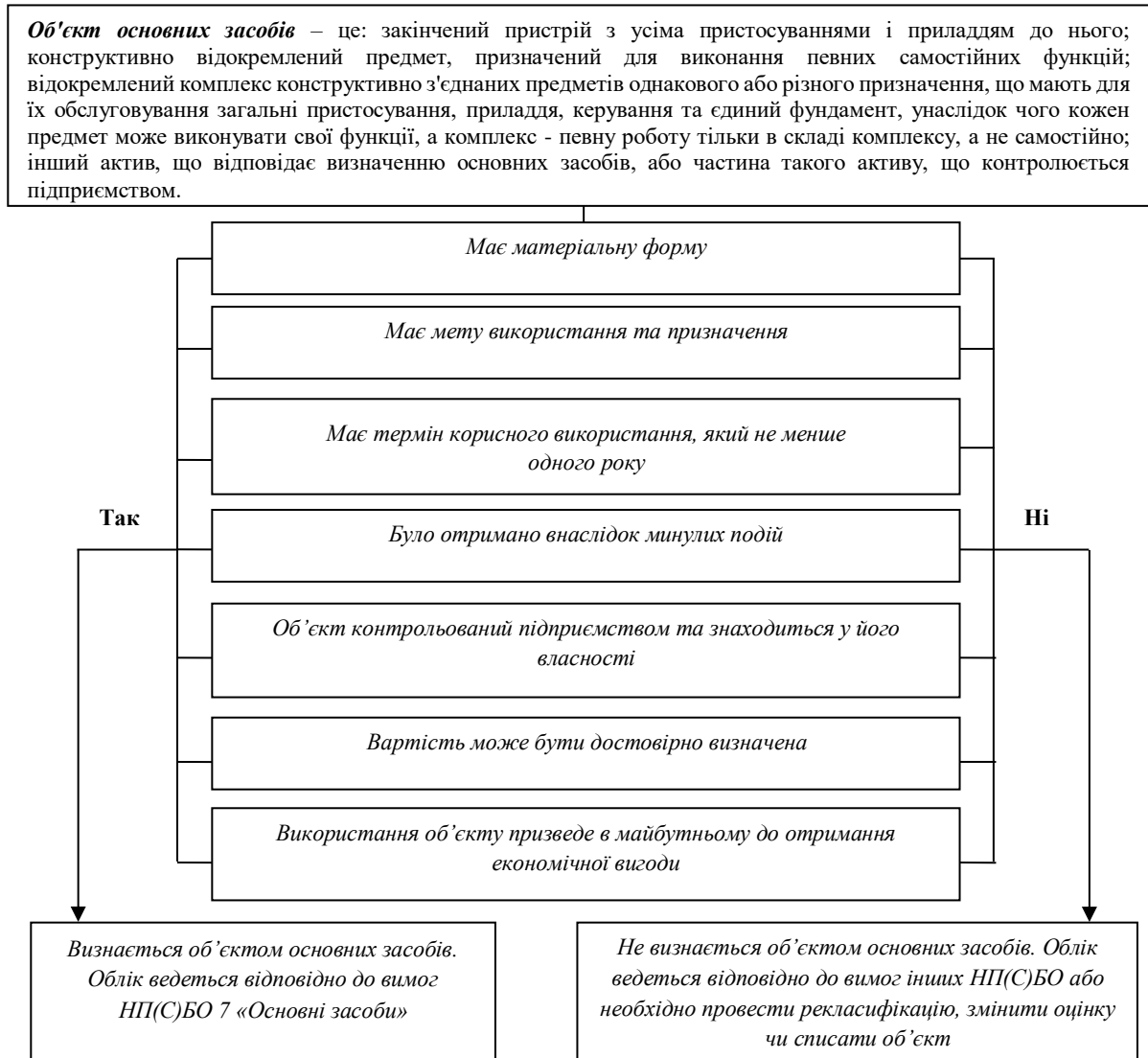


Рисунок 1. Критерії визнання основних засобів відповідно до національних стандартів обліку
Джерело: складено автором за матеріалами [1, 8]

Отже, як бачимо, об'єкт повинен відповідати багатьом критеріям, щоб його було визнано по-перше активом, а по-друге – основним засобом. Особливу увагу потрібно приділити критерію контрольованості об'єкту. Адже, якщо підприємство не в змозі здійснювати контроль та експлуатацію основного засобу з різних причин, то даний об'єкт не призводить до зростання економічних вигод від його використання, а отже він не являється основним засобом та навіть може не бути активом (списується з балансу). Слід

звернути увагу, що підприємству не достатньо лише контролювати об'єкт, даний основний засіб ще й повинен бути у власності підприємства. Це пояснює те, що контрольовані підприємством основні засоби, отримані в операційну оренду на певний час, не є активом та обліковуються поза балансом.

Безперервна робота будь якого підприємств в значній мірі залежить від наявності та стану основних засобів. Нажаль, всім основним засобам притаманний як моральний, так і фізичний знос. Внаслідок цього ефективність їх використання знижується та обумовлює зростання собівартості виробленої продукції, послуг, а також суттєво впливає на погану їх якість. Щоб цього уникнути та забезпечити стабільну роботу підприємства, склад основних засобів повинен постійно оновлюватися сучасним обладнанням, що потребує значних капітальних вкладень. За відсутності можливості придбання нових основних засобів ця проблема вирішується шляхом виконання різних видів відновлюваних робіт: ремонтів або поліпшення основних засобів.

З метою забезпечення працездатності основних засобів підприємства, а також підвищення ефективності їх використання суб'єкт господарювання може застосовувати такі заходи відновлення: технічний нагляд, обслуговування, поточний ремонт, капітальний ремонт та різні види поліпшення.

Розглянемо види робіт, які спрямовані на забезпечення працездатності та поліпшення основних засобів відповідно до діючих нормативно-правових актів (табл. 2).

Таблиця 2. Види робіт щодо підтримання працездатності та поліпшення основних засобів відповідно до норм чинного законодавства України

Джерело	Класифікація капітальних інвестицій
Податковий кодекс України [5]	<ul style="list-style-type: none"> – поточний ремонт – реконструкція – модернізація – капітальний ремонт – технічне переозброєння – інші види поліпшення основних засобів
МСБО 16 «Основні засоби» [3]	<ul style="list-style-type: none"> – модифікація – створення нового змінного елемента складного об'єкта основних засобів – впровадження нових виробничих процесів – удосконалення деталей, вузлів і машин – ремонт та обслуговування
НП(С)БО 7 «Основні засоби» [1]	<ul style="list-style-type: none"> – модернізація – модифікація – добудова – дообладнання – реконструкція – інші види поліпшення
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [2]	<ul style="list-style-type: none"> – модифікація – модернізація – заміна окремих частин обладнання – впровадження ефективнішого технологічного процесу – добудова – технічний огляд – технічне обслуговування – ремонт
Лист Держбуду України «Про віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального й поточного ремонтів» [9]	<ul style="list-style-type: none"> – поточний ремонт – капітальний ремонт

Джерело: складено автором за матеріалами [1-3, 5, 9]

Розглянемо більш докладно кожен із наведених вище заходів:

- технічний нагляд, обслуговування – це захід, в процесі якого проводиться діагностичний огляд основного засобу, а за необхідності – роботи щодо підтримки працездатності об'єкта;
 - поточний ремонт – захід щодо забезпечення і відновлення працездатності основного засобу шляхом усунення дрібних пошкоджень і несправностей, заміни та/або оновлення окремих частин об'єкта;
 - капітальний ремонт – роботи, що забезпечують повне відновлення основних засобів, їх характеристик шляхом заміни або оновлення складових частин, агрегатів тощо. Під час проведення капітального ремонту певні складові (агрегати) основного засобу можуть бути замінені новими, які, по-перше, подовжать строк експлуатації об'єкта, а по-друге – призведуть до підвищення ефективності його використання. Результат таких робіт слід вважати поліпшенням основних засобів, адже це призведе до збільшення економічних вигід використання такого об'єкта [10];
 - поліпшення – це заходи, спрямовані на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова (надбудова), реконструкція, дообладнання) основного засобу, що приведе у майбутньому до підвищення економічних вигід та збільшення строку корисного використання [2].
- Отже, в бухгалтерському обліку потрібно чітко розмежовувати такі категорії як:

- підтримання в робочому стані – це роботи щодо забезпечення такого стану основного засобу, в якому він здатен до одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод та строк його використання не зменшиться. В обліку такі роботи обліковують як витрати діяльності підприємства;
- поліпшення – це роботи, спрямовані на покращення техніко-економічних характеристик основного засобу, що вплине на збільшення економічних вигод від його використання, строку корисного використання, якості та кількості виробленої продукції (робіт, послуг) та зменшення виробничих витрат. Якщо виконані роботи забезпечують зазначені умови, то в обліку їх слід відносити до капітальних інвестицій в основні засоби [1, 2, 11].

На рис. 2 узагальнено види робіт, спрямованих на підтримку і відновлення працездатності основних засобів, а також на їх поліпшення.

Таким чином, можна узагальнити, що в результаті проведення технічного обслуговування, технічного огляду, поточного ремонту та іноді й капітального ремонту не відбувається збільшення ефекту використання основних засобів та термін їх експлуатації не змінюється, а отже витрати щодо цих робіт слід обліковувати на тих бухгалтерських рахунках, які відповідають напряму використання основних засобів:



Рисунок 2. Види робіт, спрямованих на підтримання працездатності та поліпшення основних засобів

Джерело: складено автором за матеріалами [1, 2]

- рахунок 23 «Виробництво» – відноситься до собівартості готової продукції, робіт, послуг щодо основних засобів виробничого призначення;
- рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» – щодо основних засобів загальновиробничого призначення;
- рахунок 92 «Адміністративні витрати» – щодо основних засобів адміністративного призначення;
- рахунок 93 «Витрати на збут» – щодо основних засобів, задіяних у процесі реалізації;
- рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» – щодо основних засобів соціально-культурного та побутового призначення або зданих в оренду [2, 12, 13].

Існують певні особливості щодо врахування витрат, пов'язаних із капітальним ремонтом основних засобів. Так, якщо в процесі капітального ремонту основного засобу були здійснені роботи щодо забезпечення та підтримки робочого стану об'єкту, а економічна вигода від його використання залишається на запланованому спочатку рівні, то такі витрати обліковуються аналогічно витратам на техогляд, поточний ремонт тощо у складі затрат діяльності підприємства.

Якщо ж в результаті робіт щодо капітального ремонту в майбутньому зростатиме економічна вигода від використання об'єкту, а заміна певних складових (частин, агрегатів, механізмів, компонентів) призведе до підвищення терміну корисного використання основного засобу в цілому, то витрати на такий ремонт капіталізуються – обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Звідси, капітальний ремонт, що відповідає зазначеним вище вимогам вважається поліпшенням основного засобу [2].

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів поліпшенням є:

- а) модифікація, модернізація основного засобу з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- б) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);
- в) впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;

г) добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу), обсяги та/або якості виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання [2].

Рішення щодо капіталізації витрат, а в майбутньому і збільшення первісної вартості об'єкту основного засобу, приймається керівництвом підприємства самостійно з огляду на характер та види робіт, їх обсяг, кошторисну вартість та цільове спрямування. Основними критеріями щодо прийняття рішення про капіталізацію витрат є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом [2].

В бухгалтерському обліку для відображення витрат на поліпшення основних засобів застосовують рахунок 15 «Капітальні інвестиції», субрахунок 151 «Капітальне будівництво» – для відображення витрат на добудову (надбудову) та інші поліпшення будівлі, споруди, субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» – для обліку витрат на модернізацію, реконструкцію, дообладнання тощо інших основних засобів. Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» є активним, балансовим, калькуляційним, призначений для обліку необоротних активів. За дебетом даного рахунку накопичуються зокрема витрати, пов'язані з роботами щодо поліпшення основних засобів, а за кредитом – списання накопиченої суми витрат на збільшення первісної вартості основного засобу, щодо якого вони були здійснені [12].

Аналізуючи публікації вітчизняних науковців, можна виділити різноманіття пропозицій авторів щодо відображення витрат на поліпшення основних засобів у їх працях (табл. 3).

Таблиця 3. Варіанти моделі обліку капітальних інвестицій у поліпшення основних засобів

Автор	Пропозиції автора
Гуменюк А.Ф. [14]	Дослідником пропонується запровадити субрахунок 156 «Витрати на поліпшення основних засобів, що збільшують майбутні економічні вигоди», на якому акумулювались би усі витрати протягом періоду ремонту, з подальшим віднесенням таких витрат на збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів
Деньга С. [15]	Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» запропоновано перейменувати на «Самоінвестиції підприємства» і передбачити можливість ведення обліку на цьому рахунку як капітальних інвестицій у власні основні засоби (на окремому субрахунку), так і проектів по створенню нематеріальних активів
Ізмайлов Я.О. [16]	Запропоновано вести аналітичний облік капітальних інвестицій у вигляді ієрархії рахунків, групуючи витрати на рахунках: I порядку – синтетичний рахунок 15 «Капітальні інвестиції»; II порядку – за існуючими субрахунками; III порядку – за цільовим призначенням; IV порядку – за способом здійснення робіт; V порядку – за технологічною структурою; VI порядку – за відтворювальною структурою; VII порядку – об'єкти будівництва (монтажу).
Пропозиції авторів щодо відкриття аналітичних рахунків	
Остапчук Т.П. [17]	156 – Капітальні інвестиції на поліпшення об'єктів основних засобів
	157 – Внески на здійснення капітальних інвестицій
	315 – Поточний рахунок для відтворення необоротних активів
Сажанець С.Й. [18]	156 – Обладнання, конструкції та матеріали для будівництва і монтажу;
	157 – Незавершені роботи по створенню необоротних активів;
	158 – Капітальні витрати на поліпшення необоротних активів;
	159 – Інші капітальні інвестиції
Семенова С.М. [19]	151 – Капітальне будівництво підрядним і господарським способом
	152 – Придбання, виготовлення, модернізація, капітальний ремонт основних засобів;
	153 – Придбання, виготовлення, модернізація інших необоротних матеріальних активів;
	154 – Придбання та створення нематеріальних активів
Чирик Н.В. [20]	1511 – Капітальні інвестиції в модернізацію
	1512 – Капітальні інвестиції в реконструкцію
	1513 – Капітальні інвестиції в добудову
	1514 – Капітальні інвестиції в реорганізацію
	1515 – Капітальні інвестиції в перепрофілювання та інші види поліпшень
	1516 – Капітальні інвестиції в ремонти, які капіталізуються
	1517 – Капітальні інвестиції в ремонти, які не капіталізуються

Джерело: складено автором за матеріалами [14-20]

Роботи щодо поліпшення основних засобів підприємства можуть здійснюватися як господарським способом, так і підрядним. Під господарським способом мається на увазі виконання робіт щодо поліпшення основних засобів силами підприємства із залученням штатних працівників, послуг допоміжних та обслуговуючих виробництв та витрачаються виробничі запаси, придбані даним підприємством. Іноді до деяких робіт частково можуть залучатися сторонні особи (підприємства). За умови підрядного способу всі роботи із поліпшення основних засобів підприємства виконуються сторонніми організаціями (підрядниками), що залучаються на основі договору.

В бухгалтерському обліку дуже важливо правильно розмежувати роботи підприємства щодо основних засобів – це підтримуючі заходи чи капітальне поліпшення. Адже це впливає на відповідність віднесення сум на такі заходи до витрат періоду або капітальних інвестицій та первісної вартості основного засобу. Тому узагальнено в табл. 4 зазначені вище види робіт, їх мету, документування та відображення в обліку.

Таблиця 4. Види робіт щодо ремонту і поліпшення основних засобів та відображення їх в обліку

Вид робіт	Мета виконання	Економічний результат роботи	Бухгалтерський облік	Документування
Технічний огляд	Роботи щодо підтримки працездатності об'єкта основного засобу	Підтримання об'єкту в придатному для використання стані, одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, термін корисного використання не змінюється.	Вартість робіт включається у витрати діяльності підприємства за напрямами використання об'єкту (Дт 23, 91, 92, 93, 94) у кореспонденції з кредитом рахунків: - 20, 22 – на суму використаних запасів; - 66, 65 – на суму нарахованої зарплати та ЄСВ;	Накладна, лімітно-забірна картка, наряд на відрядну роботу, відомість дефектів, бухгалтерська довідка, Акт приймання виконаних робіт, інвентарна картка
Поточний ремонт	Забезпечення працездатності та усунення незначних пошкоджень та несправностей, профілактика передчасного зношення	Первісна вартість об'єкту не збільшується	- 23, 63, 68 – на суму послуг власних допоміжних виробництв та сторонніх організацій	
Капітальний ремонт	1. Відновлення працездатності основного засобу, часткова заміна складових (частин) об'єкту, що не потребує суттєвих вкладень	Первісна вартість об'єкту не збільшується		
	2. Заміни основних складових, агрегатів, компонентів основного засобу на більш економічні, сучасні та з більш довшим терміном використання	Підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, внаслідок чого у майбутньому відбудеться збільшення економічних вигод від його використання та збільшиться термін експлуатації. Первісна вартість основного засобу зростає на суму капіталізованих витрат внаслідок поліпшення. Нарахування амортизації призупиняється на період виконання робіт щодо поліпшення	Сума витрат капіталізується з наступним включенням її після завершення робіт до первісної вартості об'єкту. Витрати на поліпшення обліковують за дебетом субрахунку 152 в кореспонденції з кредитом рахунків: - 20, 22 – на суму використаних запасів; - 13 – на суму амортизації основних засобів; - 66, 65 – на суму нарахованої зарплати та ЄСВ; - 23, 63, 68 – на суму послуг власних допоміжних виробництв, сторонніх організацій, та вартості проектно-кошторисної документації. Після завершення робіт та їх приймання суму витрат на поліпшення включають до балансової вартості об'єкту проводкою Дт 10 – Кт 152	Накладна, лімітно-забірна картка, наряд на відрядну роботу, відомість дефектів, бухгалтерська довідка, Договір підряду, кошторисно-проектна документація, Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів, Акт приймання виконаних робіт, технічний паспорт, інвентарна картка
Поліпшення: - модернізація	Комплекс робіт щодо оновлення об'єкту основного засобу відповідно до сучасних вимог та технічних показників, видозміна, перетворення об'єкту, що надасть йому нових технічних та експлуатаційних характеристик, а також встановлення додаткового нового, сучасного обладнання з метою підвищення ефективності використання об'єкту	Підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, внаслідок чого у майбутньому відбудеться збільшення економічних вигод від його використання та збільшиться термін експлуатації. Первісна вартість основного засобу зростає на суму капіталізованих витрат внаслідок поліпшення. Нарахування амортизації призупиняється на період виконання робіт щодо поліпшення	Облік витрат відображується аналогічно попереднім видам поліпшення. Накопичення суми виконаних робіт відбувається за дебетом рахунку 151 із наступним її включенням до вартості об'єкту проводкою Дт 100, 103 – Кт 151	Додатково до зазначених вище документів Акт приймання виконаних підрядних робіт, Довідка про вартість виконаних капітальних робіт
- модифікація				
- дообладнання				
- реконструкція	Комплекс будівельно-монтажних робіт, спрямованих на повне оновлення об'єкту як з фасаду, так і з середини (перепланування, переобладнання), покращення його експлуатаційних характеристик, збільшення корисної площі, збільшення терміну експлуатації тощо	Підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, внаслідок чого у майбутньому відбудеться збільшення економічних вигод від його використання та збільшиться термін експлуатації. Первісна вартість основного засобу зростає на суму капіталізованих витрат внаслідок поліпшення. Нарахування амортизації призупиняється на період виконання робіт щодо поліпшення	Облік витрат відображується аналогічно попереднім видам поліпшення. Накопичення суми виконаних робіт відбувається за дебетом рахунку 151 із наступним її включенням до вартості об'єкту проводкою Дт 100, 103 – Кт 151	Додатково до зазначених вище документів Акт приймання виконаних підрядних робіт, Довідка про вартість виконаних капітальних робіт
- добудова				
- надбудова				

Джерело: складено автором за матеріалами [1, 2, 12, 21]

Як зазначалося раніше, поліпшення основних засобів може виконуватися двома способами: підрядним та господарським. В случае першого варіанту, документування операцій щодо витрат на виконання робіт з поліпшення покладається на підрядну організацію. Замовник лише приймає виконані роботи за Актом на приймання виконаних робіт та складає документи щодо включення суми замовлення до первісної вартості основного засобу.

різного спрямування. Тому пропонується деталізувати аналітичними рахунками субрахунки рахунку 15 в розрізі конкретних видів поліпшення будівель і споруд (субрахунок 151) та поліпшення інших основних засобів (субрахунок 152). Також підприємство на свій розсуд може доповнити аналітичний облік шляхом виділення рахунків за кожним окремим об'єктом інвестування.

Дані щодо господарських операцій з поліпшення основних засобів можна накопичувати у Картці аналітичного обліку по рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Тут акумулюються витрати на поліпшення основних засобів не лише в розрізі видів капітальних інвестицій, а й за їх об'єктами із зазначення змісту операції, кореспонденції, сум та документів, що є підставою для здійснення певних операцій (рис. 4).

Таку Картку аналітичного обліку можна оформлювати як від руки, так й за допомогою комп'ютера. Перевагою ведення цієї Картки є те, що в ній накопичуються всі витрати щодо поліпшення основних засобів по кожному окремому об'єкту протягом місяця. На будь-яку дату можна отримати оперативну інформацію щодо суми здійснених витрат з поліпшення певного об'єкту. А розгалужена система аналітичного обліку сприятиме точності визначення вартості поліпшення кожного окремого основного засобу. Це підвищує аналітичність бухгалтерської інформації про здійснені витрати, посилює контроль та оперативність отримання інформації для прийняття управлінських рішень.

Картка аналітичного обліку по рахунку 15 «Капітальні інвестиції» за _____ 20__ р.						
Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Об'єкт капітальних інвестицій	Документ, що є підставою для операції
151 Капітальне будівництво						
151.1 Реконструкція будівель та споруд						
	«...»					
	Усього по рахунку 151.1	X	X		X	X
151.2 Добудова (надбудова) будівель та споруд						
	«...»					
	Усього по рахунку 151.2	X	X		X	X
152 Придбання (виготовлення) основних засобів						
152.1 Модернізація основних засобів						
	«...»					
	Усього по рахунку 152.1	X	X		X	X
152.2 Модифікація основних засобів						
	«...»					
	Усього по рахунку 152.2	X	X		X	X
152.3 Дообладнання основних засобів						
	«...»					
	Усього по рахунку 152.3	X	X		X	X
152.4 Капітальний ремонт основних засобів						
	«...»					
	Усього по рахунку 152.4	X	X		X	X
.....						
і т.д. в розрізі аналітичних рахунків						

Рисунок 4. Картка аналітичного обліку по рахунку 15 «Капітальні інвестиції»
в частині обліку витрат на поліпшення основних засобів
Джерело: власна розробка автора

Відповідно до облікового законодавства кожне підприємство обирає самостійно не лише облікову політику, а й форму ведення бухгалтерського обліку, яка представляється переліком різних облікових регістрів для накопичення та систематизації інформації про здійснені операції за певний період. Вірно обрана система облікових регістрів сприятиме поглибленню аналітичності обліку та слугуватиме основою для надання інформації управлінського обліку. Тому запропоновано наступний обліковий регістр для потреб внутрішнього обліку (рис. 5).

№	Період	В дебет рахунку 15 з кредиту рахунків							З кредиту рахунку 15 в дебет рахунку 10
		Оплата праці	Відрахування на соціальні заходи	Витрати на службові відрядження	Матеріальні витрати	Інші витрати	і т.д ...	Усього	
151.1 Реконструкція будівель та споруд									
	за січень								
	Разом з початку року								
	за лютий								
	Разом з початку року								
	...								
	Усього за рік								
151.2 Добудова (надбудова) будівель та споруд									
	за січень								
	Разом з початку року								
	...								
	Усього за рік								
152.1 Модернізація основних засобів									
	за січень								
	Разом з початку року								
	...								
	Усього за рік								
152.2 Модифікація основних засобів									
	за січень								
	Разом з початку року								
	...								
	Усього за рік								
152.3 Довбладнання основних засобів									
	за січень								
	Разом на початку року								
	...								
	Усього за рік								
	Разом за рахунком 15 за рік								

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Рисунок 5. Зведена відомість аналітичного обліку по рахунку 15 «Капітальні інвестиції»
Джерело: власна розробка автора

Для внутрішнього використання та здійснення аналітичного обліку по субрахунках 151 «Капітальне будівництво» та 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» в частині витрат на поліпшення основних засобів пропонується вести Зведену відомість аналітичного обліку, де відобразатиметься номер запису, інформація про зміст операції, інформація про кореспондуючий рахунок та дані про обсяг обороту за місяць та загалом з початку року. Записи до зведеної відомості можуть здійснюватися на основі даних Картки аналітичного обліку та іншим документів. Впровадження наведених нами пропозицій та рекомендацій дозволить підвищити своєчасність, аналітичність, точність та достовірність облікових даних, що сприятиме належному відображенню операцій з обліку про капітальні інвестиції на поліпшення основних засобів та покращить ефективність прийняття управлінських рішень щодо процесу оновлення майнової бази підприємства у майбутньому.

Висновки

Отже, бухгалтерський облік витрат на відновлення та поліпшення основних засобів має певні особливості, що потрібно враховувати при визначенні облікової політики підприємства. У процесі оцінки, обліку та документування таких витрат важливо враховувати нормативно-правові вимоги, особливості облікової політики підприємства, а також економічну доцільність здійснення певних операцій.

Оцінка витрат на відновлення та поліпшення основних засобів вимагає чіткого розмежування між витратами, що спрямовані на підтримку об'єкта в робочому стані, та витратами, які збільшують його корисність або строк експлуатації. Це розмежування має принципове значення, оскільки перші класифікуються як поточні витрати, що відображаються у складі звітного періоду, тоді як другі підлягають капіталізації та включаються до первісної вартості об'єкта.

Облік витрат на поліпшення основних засобів повинен базуватися на принципах обачності, достовірності та відповідності. Необхідно забезпечити правильне документальне підтвердження всіх операцій, пов'язаних із витратами, включаючи акти виконаних робіт, договори, рахунки-фактури та інші первинні документи. Це створює основу для формування достовірної інформації, яка використовується як внутрішніми, так і зовнішніми стейкхолдерами. Документування витрат на відновлення та поліпшення основних засобів повинно відповідати встановленим стандартам бухгалтерського обліку та звітності. Важливо, щоб всі документи були оформлені належним чином, оскільки це забезпечує їх юридичну силу, а також слугує джерелом інформації для аналізу, аудиту та контролю.

Таким чином, відображення витрат на відновлення та поліпшення основних засобів підприємства є багатограним процесом, який вимагає комплексного підходу. Коректність оцінки, обґрунтованість облікових рішень та повнота документального забезпечення створюють основу для ефективного управління основними засобами, оптимізації витрат та забезпечення стійкого фінансового розвитку підприємства в умовах динамічного ринкового середовища.

Abstract

The restoration and improvement of property, plant and equipment play an important role in ensuring the continuity of production processes, increasing the efficiency and competitiveness of an entity. However, the aspects of valuation, accounting and documentation of costs associated with these processes remain complex and controversial both in theory and practice.

The purpose of this article is to summarise the theoretical, methodological, regulatory and applied aspects of accounting and documentation of costs for restoration and improvement of property, plant and equipment, and to develop a set of proposals for their improvement.

Summarising the research of scientists, the following definition can be given: property, plant and equipment are tangible assets used in the economic activity of an enterprise throughout the entire period of long-term operation, during which the value of these assets decreases due to physical and moral wear and tear.

The uninterrupted operation of any business depends to a large extent on the availability and condition of property, plant and equipment. Unfortunately, all property, plant and equipment are subject to both moral and physical wear and tear. In order to avoid this and ensure stable operation of the enterprise, the property, plant and equipment should be constantly updated with modern equipment, which requires significant capital investments. In the absence of the possibility of purchasing new property, plant and equipment, this problem is solved by performing various types of restoration work: repairs or improvements of property, plant and equipment.

In accounting, it is very important to correctly distinguish between the company's work on property, plant and equipment - whether it is maintenance or capital improvement. This affects the compliance of the amounts allocated to such activities with the period's expenses or capital investments and the initial cost of the property, plant and equipment.

To strengthen control over the formation of estimates for the improvement of property, plant and equipment, the form of the Statement of Costing for the implementation of economic improvement works is provided, the use of which will allow timely response to deviations of actual costs from planned costs and save resources. In order to increase the information content of the accounting data, the sub-accounts for capital investments were detailed by type of property, plant and equipment improvement works and the Analytical Accounting Card for Account 15 'Capital Investments' and the Summary Statement of Analytical Accounting for this account were developed.

Thus, the reflection of costs for the restoration and improvement of property, plant and equipment of an enterprise is a multifaceted process that requires an integrated approach. The correctness of valuation, validity of accounting decisions and completeness of documentary support create the basis for effective management of property, plant and equipment, cost optimisation and ensuring sustainable financial development of the enterprise in a dynamic market environment.

Список літератури:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
2. Методичні рекомендації щодо обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 11.12.2006 р. № 1176. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: наказ Міністерства Фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
6. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
7. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України: постановою Національного банку України від 20.12.2005 р. № 480. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06>.
8. Селіванова Н.М., Качанова Н.С. Організаційно-методичні аспекти компонентного обліку основних засобів в умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2020. № 1 (47). С. 53-60. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://economics.net.ua/files/archive/2020/No1/53.pdf>.

9. Щодо віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального та поточного ремонтів: лист Державного комітету України з будівництва та архітектури від 30.04.2003 р. № 7/7-401. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v-401509-03#Text>.
10. Облік ремонтів і поліпшень власних основних засобів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://balance.ua/news/post/uchet-remontov-i-uluchshenij-sobstvennyh-osnovnyh-sredstv>.
11. Євдокимов В.В., Самчик М.Ю. Бухгалтерський облік витрат на ремонт власних основних засобів. Ефективна економіка. 2016. № 11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5236>.
12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
13. Сердюк О. Як обліковувати витрати на ремонт та поліпшення основних засобів. Голоvbух. 2020. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.golovbukh.ua/article/7388-yak-oblkovuvati-vitrati-na-remont-ta-polpshennya-osnovnih-zasobv>.
14. Гуменюк А.Ф. Бухгалтерський облік та аудит відтворення основних засобів: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2010. 20 с.
15. Деньга С. Облік інвестицій. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 12. С. 3-16.
16. Измайлов Я.О. Бухгалтерський облік та аналіз господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України: дис. д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир. 2018. 555 с.
17. Остапчук Т.П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення: автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04. Тернопіль, 2004. 19 с.
18. Сажанець С.Й. Організаційні аспекти розвитку системи обліку капітальних інвестицій на підприємствах. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2008. № 628. С. 288–293. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vlp.com.ua/files/45_2.pdf.
19. Семенова С.М. Аналітичний облік в управлінні капітальними інвестиціями на підприємствах водного транспорту. Водний транспорт. 2016. Вип. 1. С. 108-113.
20. Чирик Н.В. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій на промислових підприємствах. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2009. № 647. С. 535-540. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bistream/ntb/2929/1/93.pdf>.
21. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text>.

References:

1. National regulation (standard) of accounting 7 "Property, plant and equipment": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 27.04.2000 № 92. Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> [in Ukrainian].
2. Guidelines for accounting for property, plant and equipment: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 11.12.2006 № 1176. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> [in Ukrainian].
3. International Accounting Standard 16 "Property, plant and equipment". Retrieved from: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text [in Ukrainian].
4. National regulation (standard) of accounting in the public sector 121 "Property, plant and equipment": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 12.10.2010 № 1202. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text> [in Ukrainian].
5. Tax code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
6. Commercial code of Ukraine dated 16.01.2003 № 436-IV. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> [in Ukrainian].
7. On approval of the instruction on accounting for property, plant and equipment and intangible assets of the bank of Ukraine: Resolution of the National Bank of Ukraine dated 20.12.2005 № 480. Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06> [in Ukrainian].
8. Selivanova, N.M., & Kachanova, N.S. (2020). Organizational and methodological aspects of the component accounting of fixed assets in the conditions of transition to the international standards of financial reporting. *Economics: time realities. Scientific journal*, 1 (47), 53-60. Retrieved from: <https://economics.net.ua/files/archive/2020/No1/53.pdf> [in Ukrainian].

9. Regarding the classification of repair and construction works as overhaul and current repairs: letter of the State Committee of Ukraine for Construction and Architecture dated 30.04.2003 № 7/7-401. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v-401509-03#Text> [in Ukrainian].
10. Accounting for repairs and improvements to own property, plant and equipment. Retrieved from: <https://balance.ua/news/post/uchet-remontov-i-uluchshenij-sobstvennyx-osnovnyx-sredstv> [in Ukrainian].
11. Evdokimov, V.V., & Samchik, M.Y. (2016). Accounting for the costs of repairing own fixed assets. *Effective economy*, 11. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5236> [in Ukrainian].
12. Instruction on the Application of the Chart of Accounts for Accounting for Assets, Capital, Liabilities and Business Transactions of Enterprises and Organisations: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 30.11.1999 №291. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> [in Ukrainian].
13. Serdyuk, O. (2020). How to account for the costs of repair and improvement of fixed assets. *Golovbukh*. Retrieved from: <https://www.golovbukh.ua/article/7388-yak-oblkovuvati-vitrati-na-remont-ta-polpshe nnya-osnovnih-zasobv> [in Ukrainian].
14. Humeniuk, A.F. (2010). Accounting and audit of fixed assets reproduction: theory and practice: avtoref. diss. for the degree of Cand: 08.00.09. Kyiv [in Ukrainian].
15. Denga, S. (2014). Accounting for investments. *Accounting and audit*, 12, 3-16 [in Ukrainian].
16. Izmailov, Y.O. (2018). Accounting and analysis of economic activity of enterprises in the conditions of investment and innovation development of the Ukrainian economy: Doctor of Economics: 08.00.09. Zhytomyr [in Ukrainian].
17. Ostapchuk, T.P. (2004). Accounting and control of capital investments: theory and practice of implementation: PhD thesis for the degree of Candidate of Economic Sciences: 08.06.04. Ternopil [in Ukrainian].
18. Sazhanets, S.Y. (2008). Organizational aspects of the development of the capital investment accounting system at enterprises. *Bulletin of Lviv Polytechnic National University*, 628, 288-293. Retrieved from: http://vlp.com.ua/files/45_2.pdf [in Ukrainian].
19. Semenova, S.M. (2016). Analytical accounting in the management of capital investments at water transport enterprises. *Water transport*, 1, 108-113 [in Ukrainian].
20. Chiryk, N.V. (2009). Organizational and methodological aspects of accounting of capital investment at industrial enterprises. *Bulletin of Lviv Polytechnic National University*, 647, 535-540. Retrieved from: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bistream/ntb/2929/1/93.pdf> [in Ukrainian].
21. On approval of standard forms for accounting and write-off of property, plant and equipment by public sector entities and the procedure for their preparation: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 13.09.2016 № 818. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text> [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Селіванова Н.М. Відображення витрат на відновлення та поліпшення основних засобів підприємства: питання оцінки, обліку і документування / Н.М. Селіванова // *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*. – 2024. – № 4 (30). – С. 104-116. – Режим доступу: <https://economics.net.ua/ejoru/2024/No4/104.pdf>.

DOI: 10.15276/EJ.04.2024.12. DOI: 10.5281/zenodo.14834938.

Reference a Journal Article:

Selivanova N.M. Recording the Costs of Restoring and Improving the Enterprise's Property, Plant and Equipment: Issues of Valuation, Accounting and Documentation / N.M. Selivanova // *Economic journal Odesa polytechnic university*. – 2024. – № 4 (30). – P. 104-116. – Retrieved from: <https://economics.net.ua/ejoru/2024/No4/104.pdf>. DOI: 10.15276/EJ.04.2024.12. DOI: 10.5281/zenodo.14834938.

