

## **АНАЛІЗ ВПЛИВУ ВИТРАТ З ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ**

### **АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ ЗАТРАТ ПО УЛУЧШЕНИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

### **THE ANALYSIS OF THE EFFECT OF EXPENSES FOR IMPROVEMENT OF FIXED ASSETS ON THE FORMATION OF PRODUCT COSTS**

*У статті досліджено і проаналізовано витрати з поліпшення основних засобів та їх вплив на формування собівартості продукції. Проаналізовано структуру витрат, що входять до собівартості продукції, виявлено резерви її зниження. Визначено перелік чинників впливу на собівартість товарної продукції промислових підприємств. З'ясовано, що витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані, включаються до складу витрат звітного періоду, а витрати, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід об'єкта основних засобів, включаються до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Здійснено аналіз кореляційної залежності собівартості продукції від витрат на поліпшення основних засобів та доведено таку залежність.*

**Ключові слова:** витрати на поліпшення основних засобів, собівартість продукції, витрати звітного періоду, первісна вартість основних засобів, резерви зниження собівартості.

*В статье исследованы и проанализированы расходы по улучшению основных средств, их влияние на формирование себестоимости продукции. Анализ структуры расходов, входящих в себестоимость продукции, способствует выявлению резервов ее снижения. Определен перечень факторов влияния на себестоимость товарной продукции промышленных предприятий. Выяснено, что расходы, осуществляемые для поддержания объекта основных средств в рабочем состоянии, включаются в состав расходов отчетного периода, а расходы, которые приводят к увеличению ожидаемых будущих выгод объекта основных средств, включаются в капитальные инвестиции с будущим увеличением первоначальной стоимости основных средств. Осуществлен анализ корреляционной зависимости себестоимости продукции от расходов на улучшение основных средств и доказана такая зависимость.*

**Ключевые слова:** расходы на улучшение основных средств, себестоимость продукции, затраты отчетного периода, первоначальная стоимость основных средств, резервы снижения себестоимости.

*In the article were explored and analyzed the expenses for improvement of fixed assets and its impact on formation of product costs. It was analyzed the structure of expenses which*

*are included in the cost of product, and were detected the reserves for its reduction. It were defined the list of influence factors on the commodity product costs of industrial enterprises. It was found that payments which are carried out for the maintenance of fixed assets in working order, are included in the cost reporting period, and the expences, which lead to increasing of expected future benefits of fixed assets, are included in capital investments with the future increasing of the initial cost of fixed assets. It was made the analysis of correlation dependency of production costs on the expenses for improving fixed assets and was proved this dependency.*

**Keywords:** expenses for improving fixed assets, product costs, cost reporting period, the initial cost of fixed assets, reserves for reduction costs.

**Вступ.** Процес адаптації Національних положень бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зумовив істотні зміни у порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємствах України.

Забезпеченість підприємства основними засобами є необхідною умовою для здійснення господарської діяльності, а також є одним із найважливіших факторів підвищення ефективності виробництва. Відмінною рисою основних засобів є їхнє багатократне використання у процесі виробництва, зберігання початкового фізичного стану протягом тривалого періоду. Під впливом виробничого процесу і зовнішнього середовища об'єкти основних засобів поступово зношуються і переносять свою початкову вартість на витрати виробництва або витрати періоду частинами у вигляді амортизаційних відрахувань згідно встановлених норм, що визначаються за одним з п'яти методів нарахування амортизації, протягом усього терміну корисного використання.

Значний внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми обліку й аналізу витрат на ремонт і поліпшення основних засобів та їх впливу на собівартість продукції внесли провідні вчені-економісти: В.В. Бабій [10], Ф.Ф. Бутинець [11], С.Ф. Голов [13], А.П. Грінько [14], М.В. Кужельний, В.Г. Лінник [15], Л.Г. Ловинська [16], С.Ф. Покропивний, Н.М. Ткаченко [18], В.Г. Швець [20] та ін. Огляд наукових праць дозволив констатувати, що окремі питання вивчені недостатньо і потребують подальшого ретельного вивчення.

Актуальність дослідження зумовлена тим, що реформування системи бухгалтерського обліку зумовило значні зміни методики обліку в цілому та, зокрема, основних засобів. Дослідження впливу витрат з поліпшення основних засобів на собівартість продукції може виявити значні резерви щодо її зниження, що і обумовило актуальність, теоретичну і практичну значущість наукового дослідження.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження резервів зниження собівартості продукції. Поставлена мета зумовила вирішення завдань: дослідити і проаналізувати залежність собівартості продукції від зміни витрат на поліпшення основних засобів.

**Методологія.** Теоретичну і методологічну основу дослідження складають загальнонаукові та економічні методи: системно-структурний аналіз (для деталізації об'єкта дослідження на окремі важливі складові елементи); синтез (для узагальнення різних аспектів обліку і контролю основних засобів); перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження (при проведенні контролю основних засобів), конструктивний (для групування пропозицій щодо обліку основних засобів); графічний (для наочного зображення результатів дослідження). Дослідження ґрунтується на аналізі матеріалів законодавчого характеру, фактичного матеріалу, наукових працях вчених-економістів.

**Результати дослідження.** Основні засоби є невід'ємною частиною майна будь-якого підприємства, без яких неможливе здійснення господарської діяльності. Тому для підтримки об'єктів основних засобів у робочому стані, а також досягнення оптимальних показників фінансово-господарської діяльності власникові необхідно виділяти кошти на поточний і капітальний ремонти, технічне обслуговування, модернізацію, реконструкцію й інші види поліпшення основних засобів. Згідно статистичних даних, зношеність основних засобів на промислових підприємствах у середньому складає 82% [14]. Відповідно, організація обліку витрат на ремонт, модернізацію і реконструкцію основних засобів є завданням практично кожного підприємства. Окрім цього, фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від достовірного обліку витрат на поліпшення основних засобів і економічних вигод від їх здійснення, від правильного відображення таких витрат у бухгалтерському обліку.

За умов прискореного розвитку економіки та технологічного прогресу необхідним, у процесі здійснення ефективної господарської діяльності, стає підвищення конкурентоспроможності готової продукції підприємств. В даному процесі головну роль відіграє собівартість продукції, вагому частину якої займають амортизаційні відрахування та витрати на ремонт і поліпшення, модернізацію та підтримання в належному стані основних засобів.

Одним із основних показників, що визначає діяльність підприємства, надає можливість оцінити ефективність виробничих витрат, є собівартість продукції. До того ж цей показник використовують в процесі планування витрати підприємства та прибутку. Витрати підприємства складаються зі спожитих засобів та ресурсів виробництва, заробітної плати з відрахуванням на соціальні заходи, амортизаційних відрахувань і набувають форми собівартості продукції. Різниця між вартістю продукції і собівартістю дорівнює розміру прибутку підприємства. Витрати підприємств виражають реальні виробничі відносини ринкової системи господарювання.

Порядок відображення витрат на поліпшення основних засобів у бухгалтерському обліку залежить від того, приведе поліпшення до збільшення

економічної вигоди чи його направлено на підтримку об'єкта у робочому стані. Регламентовано цей порядок П(С)БО 7 [3] і П(С)БО 16 [5]. Крім того, у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФ України від 30.09.2003 р. № 561 [4] є спеціальний розділ «Облік ремонту і поліпшення основних засобів».

Витрати на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів згідно з Методичними рекомендаціями № 561 поділяються на:

- 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 (п.32 Методичних рекомендацій);

- вартість робіт, що призводить до збільшення очікуваних майбутніх вигід об'єкта основних засобів, включаються до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визначення капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом (п.31 Методичних рекомендацій)[4].

Сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонти та поліпшення були здійснені (пункт 146.11 статті 146 Кодексу) [1].

На базі вихідних даних досліджуваного підприємства було здійснено аналіз витрат з поліпшення основних засобів та їх вплив на формування собівартості продукції. Одним з найважливіших завдань Державного підприємства «Національний центр точного машинобудування» є виявлення і найповніше використання резервів для збільшення виробництва продукції, поліпшення її якості й підвищення економічної ефективності. Зниження собівартості продукції має велике народногосподарське і економічне значення у підвищенні ефективності виробництва, як на макрорівні так і на мікрорівні, базового підприємства.

Визначений перелік чинників впливу на собівартість товарної продукції у масштабах галузі подано на рис. 1.



**Рис. 1. Перелік резервів зниження собівартості продукції промислових підприємств**

Собівартість не завжди правильно відбиває дійсні витрати всієї суспільної праці на виробництво продукції. Визначено, що існує низка методичних пропозицій щодо обчислення повних витрат виробництва. Найбільш прийнятними і такими, що дають найбільш точні результати, на наш погляд, є методики, що базуються на схемі послідовного виділення витрат праці, уречевленої на попередніх стадіях виробництва.

Основними джерелами резервів зниження собівартості промислової продукції вважається: збільшення обсягу виробництва продукції за рахунок повнішого використання виробничих потужностей підприємства; скорочення

витрат на виробництво продукції за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, ощадливого використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива, обладнання, запобігання невиробничим витратам, виробничому браку і т. д. Згідно П(С)БО 16 «Витрати», собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [5].

Одним із факторів, які формують собівартість продукції досліджуваного підприємства, виступають витрати на поліпшення основних засобів. У таблиці 1 досліджено зміну собівартості продукції ДП «НЦТМ» за рахунок їх варіації впродовж 3 роки.

Таблиця 1

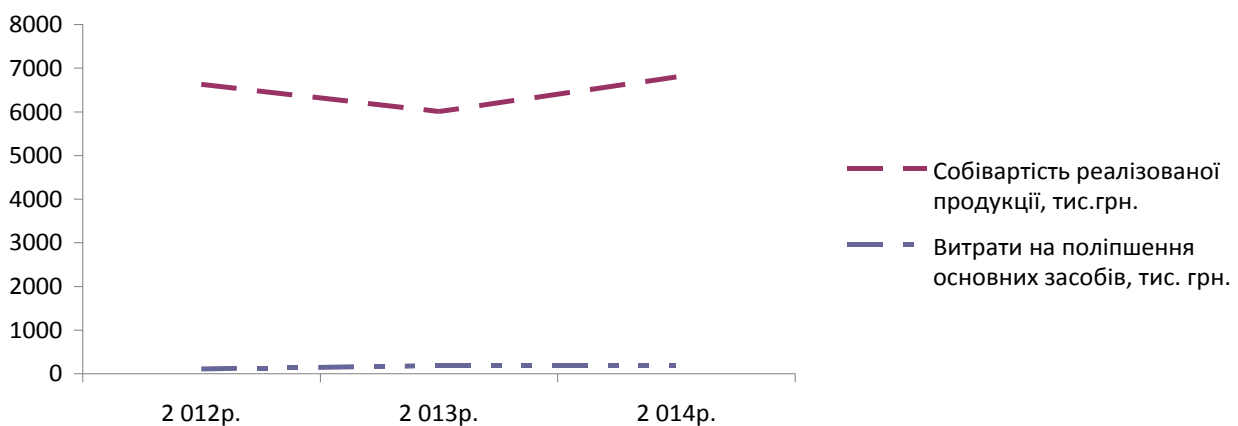
**Аналіз впливу витрат з поліпшення основних засобів на формування собівартості продукції ДП «НЦТМ» за період 2012 - 2014 рр., тис.грн.**

Показник	2012 р.	2013 р.	2014 р.	Відхилення (+,-)			
				2014 р. до 2012 р.		2014 р. до 2013 р.	
				абсол.	відн.	абсол.	відн.
Витрати на поліпшення основних засобів, всього	103,2	184,2	185,3	+82,1	+79,6	+1,1	+0,6
в т.ч.:							
модернізація	11,5	20,7	21,9	+10,4	+90,4	+1,2	+5,8
добудова	19,5	35,9	34,2	+14,7	+75,4	-1,7	-4,7
дообладнання	20,4	39,5	38,4	+18,0	+88,2	-1,1	-2,8
реконструкція	10,0	19,7	21,4	+11,4	+114,0	+1,7	+8,6
поточний ремонт	18,4	35,4	34,5	+16,1	+87,5	-0,9	-2,5
капітальний ремонт	23,4	33,0	34,9	+11,5	+49,1	+1,9	+5,8
Собівартість реалізованої продукції (ф.2)	6522,0	5817,0	6608,0	+86,0	+1,3	+791	+13,6

Так, необхідно зауважити, що собівартість реалізованої продукції ДП «НЦТМ» за останні 3 роки мала тенденцію до зростання: у 2014 р. порівняно з 2012 р. вона зросла на 86,0 тис. грн. (1,3%), а порівняно з 2013 р. – на 791 тис.

грн. (13,6%). Як видно із результатів дослідження, у 2014 р. порівняно з 2012 р. збільшення собівартості реалізованої продукції відбувалось під впливом зростання всіх витрат з поліпшення основних засобів: модернізації (+10,4 тис. грн.), добудови (+14,7 тис. грн.), дообладнання (+18,0 тис. грн.), реконструкції (+11,4 тис. грн.), поточного ремонту (+16,1 тис. грн.), капітального ремонту (+11,5 тис. грн.). У 2014 р. порівняно з 2013 р. на зростання собівартості впливали витрати з модернізації (+1,2 тис. грн.), реконструкції (+1,7 тис. грн.) та капітального ремонту (+1,9 тис. грн.).

Для наглядності тенденцію залежності собівартості реалізованої продукції ДП «НЦТМ» від основних видів витрат з поліпшення основних засобів подано на рис. 2.



**Рис. 2. Вплив витрат з поліпшення основних засобів на формування собівартості продукції ДП «НЦТМ» за період 2012-2014 рр.**

Для підтвердження відносної залежності між досліджуваними факторами доцільно використати кореляційну модель економічного аналізу.

Коефіцієнт кореляції завжди набуває значень від -1 до +1. Значення +1 означає, що залежність між X та Y є лінійною, і всі точки функції лежать на прямій, яка відображає зростання Y при зростанні X. Значення -1 означає, що всі точки лежать на прямій, яка відображає зменшення Y при зростанні X. Якщо коефіцієнт кореляції = 0, то лінійної кореляції між змінними немає.

Коефіцієнт кореляції визначимо за рівнянням, використовуючи дані таблиці 2:

$$r = \frac{\sum (X - \bar{X})(Y - \bar{Y})}{\sqrt{\sum (X - \bar{X})^2 \sum (Y - \bar{Y})^2}} \quad (1)$$

таким чином,

$$r = \frac{\sum (X - \bar{X})(Y - \bar{Y})}{\sqrt{\sum (X - \bar{X})^2 \sum (Y - \bar{Y})^2}} = \frac{0,016}{\sqrt{0,004 \times 0,377}} = 0,4. \quad (2)$$

Таблиця 2

**Аналіз кореляційної залежності собівартості реалізованої продукції від витрат з поліпшення основних засобів на ДП «НЦТМ» за період 2012-2014 рр.**

Період	Витрати на поліпшення основних засобів (X), млн. грн.	Собівартість реалізованої продукції (Y), млн. грн.	x - x̄	y - ȳ		(x - x̄) <sup>2</sup>	(y - ȳ) <sup>2</sup>
2012 р.	0,1032	6,522	0,054	0,206	0,011	0,003	0,043
2013 р.	0,1842	5,817	0,027	0,499	0,013	0,001	0,249
2014 р.	0,1853	6,608	0,028	0,292	0,008	0,001	0,085
Разом	0,4727	18,947	X	X	0,016	0,004	0,377

Це свідчить про те, що на ДП «НЦТМ» між витратами на поліпшення основних засобів та собівартістю продукції підтверджується середній прямий зв'язок. Одержаний коефіцієнт свідчить про те, що собівартість продукції на 40% залежить від зміни витрат на поліпшення основних засобів.

**Висновки.** Узагальнюючи вищевикладене, зауважимо, що облік витрат на поліпшення основних засобів є складним процесом та має низку особливостей, що, головним чином, зумовлено новими вимогами податкового законодавства і специфічністю обліку операцій з поліпшення основних засобів та їх впливом на собівартість товарної продукції.

Теоретичне та практичне значення статті полягає у з'ясуванні того, що витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані, включаються до складу витрат звітного періоду, тобто збільшують обсяг загальновиробничих витрат, що впливає на повну собівартість продукції і не впливає на зміну первісної вартості об'єкта, а витрати, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід від використання об'єкта основних засобів (на модернізацію, дообладнання, капітальний ремонт), включаються до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів.



Досліджено і здійснено аналіз впливу витрат з поліпшення основних засобів на формування собівартості продукції ДП «НЦТМ», що надало можливість виявити значні резерви щодо її зниження. Для підтвердження відносної залежності між досліджуваними факторами використано кореляційну модель економічного аналізу. Здійснені розрахунки свідчать про те, що на ДП «НЦТМ» між витратами на поліпшення основних засобів та собівартістю продукції підтверджується середній прямиий зв'язок, визначено, що собівартість продукції на 40% залежить від зміни витрат на поліпшення основних засобів.

У ході подальшого дослідження будуть визначатися проблеми щодо обліку витрат на поліпшення основних засобів з урахуванням змін у нормативно-правових документах.

### Література:

1. Податковий кодекс України. Верховна Рада України, 02.12.2010, № 2755-VI – Електронний ресурс <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Закон України № 996-XIV від 16.07.99 р. «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» – Електронний ресурс <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Наказ Мінфіну України № 92 від 27.04.2000 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (zareєстровано в Мін'юсті України 18.05.2000 р. за № 288/4509, зі змінами та доповненнями)
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561 – Електронний ресурс [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293623](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623).
5. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318
6. Наказ Мінфіну України № 291 від 30.11.99 р. «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку й Інструкції про його застосування (План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій)» (zareєстровано в Мін'юсті України 21.12.99 р. за № 892/4185, зі змінами та доповненнями)
7. Наказ Мінфіну України № 561 від 30.09.2003 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» (зі змінами та доповненнями)
8. ЛИСТ Щодо витрат на ремонт та поліпшення основних засобів від 10.11.2011 р. N 2532/5/15-1316. Електронний ресурс <http://www.finsettings.com/zakonodavstvo/listi/1143-list-schodo-vitrat-na-remont-ta-polpshennya-osnovnih-zasobv-vd-10112011-r-n-2532515-1316.html>
9. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. повний перелік – Електронний ресурс <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=52&ArtID=29&PHPS ESSID=179h3atk21pe49qloitv2hhs11>
10. Бабій В. Роль основних засобів у процесі виробництва / В. Бабій // Наукові записки. – серія: економіка. – 2012 р. - № 10. – с. 200-202.
11. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 7-е видання, доп. і перероб. - Житомир: ПП «Рута», 2013. – 832 с.
12. Голенко О. Ремонт та поліпшення основних фондів / О. Голенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 50. – с. 17.

13. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: практ. посібник. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко – К.: Лібра, 2011.– 354 с.
14. Грінко А.П. Облік основних засобів: теорія, проблеми, перспективи. / А.П. Грінко – Х.: ХДАТ та ОХ, 2012. – 334 с.
15. Кужельний М., Лінник В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. / М. Кужельний, В. Лінник – К.: КНЕУ, 2001. – 352 с.
16. Ловинська Л.Г., Жилкіна Л.Р., Голенко О.М. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц./Л.Г. Ловинська, Л.Р.Жилкіна, О.М. Голенко та ін.- К.:КНЕУ, 2002.
17. Озеран А. Проблема узгодження стандартів (правил) бухгалтерського обліку і норм Податкового кодексу у частині загальновиробничих витрат та їх відображення у фінансовій звітності / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - № 3. – С. 13-17.
18. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. / Н.М. Ткаченко — К.: АСК, 2002.
19. Тюленева Ю.В. Шляхи зниження собівартості продукції / Ю.В. Тюленева, К.В. Роспопчук // Сучасні проблеми економіки та підприємництва. – 2012. – № 10. – С. 283-286
20. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. – 3-тє вид., перероб. і доп. / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
21. Юрченко К. Облік витрат та калькулювання собівартості продукції за новими П(С)БО / К. Юрченко // Вісник КНТЕУ. – 2001. - №1. – С. 79 – 88.