

Л.Т. ГОРАЛЬ**(Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу,
м. Івано-Франківськ, Україна)***С.М. КАФКА*****(Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу,
м. Івано-Франківськ, Україна)***О.С. СТЕПАНЮК******(Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу,
м. Івано-Франківськ, Україна)*

Практичні аспекти реалізації облікової політики щодо подальших витрат на основні засоби

Стабільному функціонуванню промислових підприємств можуть загрожувати небезпеки, що пов'язані з процесами формування витрат на утримання та експлуатацію основних засобів. Тому їх треба вчасно виявляти, оцінювати та управляти ними. Особливості роботи промислових підприємств суттєво впливають на величину та склад витрат на ремонт та технічне обслуговування основних засобів, зміст та специфіку таких робіт, а також процедури їх облікового відображення. Оскільки міжнародні стандарти обліку та звітності не містять конкретних вимог щодо їх впливу на формування первісної вартості основних засобів та передбачають критерії достовірної оцінки та збільшення майбутньої економічної вигоди від використання основних засобів, то виникає потреба розробки уніфікованого класифікатора видів робіт, які виконуються при технічному обслуговуванні та ремонті основних засобів з урахуванням технічних вимог щодо експлуатації та стандартів бухгалтерського обліку. Він повинен забезпечити адекватне відображення в обліку таких подальших витрат на основні засоби підприємств, своєчасно одержувати інформацію керівництвом для управління змінами. Акцент зроблено на газотранспортні підприємства, які мають суттєвий вплив на економіку країни. Їх внесок до загального бюджету становить 7,8 % у 2017 р. Розглянуто особливості діяльності підприємств транспортування газу та виділено специфічний склад основних засобів, які потребують подальших витрат для безперебійної роботи таких підприємств. Доведено необхідність розробки практичних аспектів обліку подальших витрат на основні засоби для формування достовірної інформації на науково обґрунтованій основі. Сформовано методичні підходи до формування облікової політики на основі класифікації робіт, які виконуються для технічного обслуговування та ремонту основних засобів, де передбачено найменування конкретних об'єктів основних засобів з транспортування газу, та відповідні вид робіт. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку витрат на експлуатацію, утримання і відновлення роботи основних засобів на підприємствах згідно критеріїв їх визнання у балансовій вартості чи у витратах періоду за МСФЗ, та дають змогу виявляти та використовувати внутрішньогосподарські резерви покращення діяльності підприємств.

Ключові слова: основні засоби, облікова політика, класифікатор, Міжнародні стандарти фінансової звітності, ремонт, технічне обслуговування.

* Гораль Ліліана Тарасівна, директор Інституту економіки та управління в нафтогазовому комплексі Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу (м. Івано-Франківськ), доктор економічних наук, професор.

** Кафка Софія Михайлівна, завідувач кафедри обліку і аудиту Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу (м. Івано-Франківськ), кандидат економічних наук, доцент.

*** Степанюк Ольга Сергіївна, асистент кафедри обліку і аудиту Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу (м. Івано-Франківськ).

Practical Aspects of Implementing the Accounting Policies Concerning the Further Expenses on Fixed Assets

The stable functioning of industrial enterprises can be threatened by the risks associated with the formation of costs for the maintenance and operation of fixed assets. Therefore, they must be detected, evaluated and managed in a timely manner. There are significant features of the work of industrial enterprises that affect the size and composition of costs for repairs and maintenance of fixed assets, the content and specifics of such works, as well as the procedures for their accounting display. As the international accounting and reporting standards do not contain specific requirements regarding their impact on the formation of the initial cost of fixed assets and provide criteria for reliable assessment and increase the future economic benefit from the use of fixed assets, there is a need to develop a unified classifier of types of work performed during maintenance and repair of fixed assets taking into account technical requirements for operation and accounting standards. It should ensure an adequate reflection of such further costs of fixed assets of enterprises, in a timely manner, to receive information by the management in order to manage the changes. The emphasis is on gas transport companies that have a significant impact on the country's economy. Their contribution to the general budget is 7.8 % in 2017. The peculiarities of activity of enterprises of gas transportation enterprises have been considered and a specific composition of fixed assets, which require further expenses for the uninterrupted operation of such enterprises, has been outlined. The necessity of development of practical aspects of accounting for further expenses for fixed assets for the formation of reliable information on a scientifically substantiated basis has been proved. The methodical approaches to the formation of accounting policies are based on the classification of work performed for maintenance and repair of fixed assets, which provides for the naming of specific objects of the main means of transport of gas, and the corresponding type of work. The results of the study are aimed at increasing the reliability, efficiency and analytical accounting for the costs of operation, maintenance and restoration of fixed assets at the enterprises in accordance with the criteria for their recognition at book value or in the expenses of the period under IFRS, and enable the identification and use of internal reserves to improve the activities of enterprises.

Keywords: fixed assets, accounting policy, classifier, IFRS, repair, maintenance.

Постановка проблеми. Функціонування будь-якого промислового підприємства в сучасних умовах супроводжується ризиками, які несуть в собі можливості настання несприятливих подій та їх економічних наслідків. Стабільність господарської діяльності суттєво залежить від якості устаткування, рівня його експлуатації та організації виробництва. У зв'язку з цим актуальними є питання раціонального використання основних засобів підприємств, здійснення подальших витрат на основні засоби з метою підтримання їх в робочому стані (ремонт, модернізація, реконструкція, технічне обслуговування тощо).

Ефективному розвитку газотранспортних підприємств можуть загрозовувати небезпеки, які пов'язані з процесом формування витрат на експлуатацію, утримання і відновлення роботи основних засобів, тому їх необхідно вчасно ідентифікувати, оцінювати та приймати відповідні управлінські рішення, що забезпечать безперебійну та рентабельну роботу цих суб'єктів господарювання. Оскільки інформація про такі витрати формується в системі бухгалтерського обліку, актуальними є

розроблення принципових підходів до облікової політики промислових підприємств на прикладі підприємств транспортування газу з метою формування достовірної інформації для цілей управління.

Виникає потреба сформувавши чіткий перелік та класифікувати роботи, які виконуються для технічного обслуговування та ремонту основних засобів підприємств транспортування газу з урахуванням технічних вимог щодо їх експлуатації та МСФЗ, що дадуть можливість формувати в системі бухгалтерського обліку своєчасну, достовірну та повну інформацію.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що існує низка не досліджених проблем в частині бухгалтерського обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів, зокрема: питання сутності ремонту та модернізації для цілей бухгалтерського обліку; класифікації витрат на ремонт основних засобів, що відповідають обліковим потребам і враховують специфіку даних робіт; формування облікової політики щодо відображення

операцій з ремонту та модернізації необоротних матеріальних активів на підприємстві.

Сьогодні зношеність основних засобів промислових підприємств в цілому по Україні досягає близько 76 %, у зв'язку з чим кожне підприємство прагне відновлювати початкові можливості об'єктів основних засобів [8]. Очевидно, що така ситуація є однією з причин погіршення показників ефективного використання основних засобів. За таких умов, їх оновлення, зокрема через проведення ремонтних робіт, є актуальним як на рівні окремо взятого підприємства, так і на рівні держави в цілому.

Мета статті – розробити науково-практичні рекомендації щодо формування елементів облікової політики у формі класифікатора видів робіт, які виконуються при технічному обслуговуванні та ремонті основних засобів промислових підприємств (на прикладі підприємств транспортування газу), щоб уніфікувати підходи до формування інформації про них для цілей управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основні засоби, об'єкти яких підлягають тривалому багаторазовому використанню, потребують систематичного обслуговування. Наголосимо, що необхідність удосконалення організації ремонту і технічного обслуговування виробництва на підприємствах магістрального транспорту газу обумовлена тим фактором, що витрати на ремонт (без урахування матеріалів і запчастин) в газотранспортній галузі дорівнюють майже 11 % річного обсягу експлуатаційних витрат транспортування природного газу в ПАТ «Укртрансгаз» з яких близько 66 % становлять витрати на матеріали і запчастини [9], в т. ч. витрати на енергоресурси. У той же час в якісній організації процесу обслуговування виробництва приховані найбільші резерви скорочення витрат газотранспортних підприємств.

Тільки своєчасна оцінка технічного стану та якісний і своєчасний ремонт, реконструкція ГТС України без випорожнення трубопроводів дадуть змогу уникнути значних економічних та екологічних втрат, які будуть зумовлені неоправданими ризиками. Висока вартість ремонтних робіт, дефіцит газу, складність, масовість, та жорсткі вимоги, які постійно висуваються до ремонту й реконструкції вимагають вирішення складних науково-технічних задач, впровадження передових досягнень сучасної науки і техніки, застосування економічних, нетрудовітких, інноваційних, старт-технологій, робототехнічних комплексів.

У газотранспортних підприємствах регламентоване технічне обслуговування газопроводів передбачається нормативно-технічною та експлуатаційною документацією і виконується з періодичністю та в обсягах, вказаних в ній. Ця документація визначає об'єкти обслуговування, установлює порядок організації та виконання обов'язкових регламентних робіт та, за їх результатами, певних видів ремонту, визначає обсяги та періодичність цих робіт.

Сутність єдиної системи періодичного технічного обслуговування та ремонтних робіт, викладеної у цих стандартах, полягає у тому, що незалежно від технічного стану споруд, об'єктів і обладнання газопроводів з певною періодичністю виконують планові заходи з технічного обслуговування. За результатами цих заходів виконують поточний або середній ремонт, планують і виконують капітальний ремонт.

Одним з найважливіших методичних питань ремонтного виробництва є визначення економічної суті ремонтів. Залежно від того, що розуміється під ремонтами, які їх види виділені у класифікації, буде залежати вирішення питань організації, планування, калькулювання, фінансування і обліку ремонтів та інших поліпшень об'єктів основних засобів.

Досліджуючи питання ремонту основних засобів, зазначимо, що існують певні розбіжності між науковцями, що представляють різні точки зору на ситуацію щодо визначення поняття ремонту (табл. 1). Це спричинене, на нашу думку, відмінностями у принципах дослідження об'єкту і акцентування уваги на тому чи іншому аспекті.

Термін «ремонт» має велику кількість різноманітних трактувань, зокрема «підтримання, відновлення, лагодження». Ремонт – (від латинського *remonter* – лагодити), приведення будь-якого предмету у придатний стан до використання [16, с. 150].

Німецьки вчені Е. Шмаленбах та А. Кальмес (1873–1955 рр.) вважали, що витрати на ремонт повинні відноситися на збільшення вартості майна, що ремонтується, чи зменшення його зносу на відміну від підходу, за яким витрати на ремонт повинні включати тільки до складу поточних витрат [18, с. 62]. Таким чином, Е. Шмаленбах розглядав всі ремонти як капітальні.

Необхідно вказати, що науковці, які виділяють у класифікації ремонтів середній ремонт, ставляться до даного поняття досить неоднозначно. Так, Б.С. Юровський [19, с. 106] виділяє середній ремонт як окремий вид із проведенням не частіше одного разу на рік, визначаючи такий зміст робіт як «виконання важливих робіт, заміна значного числа деталей та вузлів, у тому числі основних».

Такий підхід можна бачити і в працях О.М. Бандурки [3, с. 183-185], який дає визначення даним видам ремонту, які прив'язані до частоти їх виконання. Так, дослідник відзначає, що поточний ремонт здійснюється, як правило, один раз на рік для підтримання в належному стані машин, устаткування, будівель і споруд. В ході ремонту замінюються лише швидкозношувані деталі машин та устаткування, ліквідуються незначні дефекти й неполадки. Поточний ремонт будинків виробничого та невиробничого призначення передбачає роботи по ліквідації невеликих ушкоджень та зіпсованостей, профілактичні заходи проти передчасного зносу. Середній ремонт дослідник визначає, як ремонт устаткування періодичністю понад один рік, коли замінюються зношені базові, а також інші великі

вузли, конструкції без повного розбирання об'єкта, що ремонтується. Капітальний ремонт устаткування – ремонт, що здійснюється один раз на 2–3 роки, при цьому відбувається повне розбирання об'єкта й

заміна всіх зношених деталей і вузлів. Капітальний ремонт будов і споруд передбачає заміну зношених конструкцій і деталей, що поліпшує експлуатаційні показники об'єкта.

Таблиця 1

Класифікація ремонтів у працях українських та зарубіжних учених

| Види ремонтів | Автор | | | | | | | | | | | |
|---|-------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|---------------------------------|------------------------------|----------------------------|------------------------------|---------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|----------------------------|-------------------------------|
| | Аніщенко А.В. [2, с.15–16] | Бандурка О.М. [3, с.183–185] | Верещагін С.А. [5, с.268–269] | Дорошенко Я. В. [7, с.16–18] | Луговий В. А. [12, с.245] | Ларіков В. Ю. [10, с.8] | Леонтьєва В. І. [11, с.7] | Покропивний С.Ф. [14, с.109] | Пушкар М.С. [15, с.169–170] | Русаків Е.А. [16, с.68–70] | Шмаленбах Е. [18, с.62] | Юровський Б.С. [19, с.131] |
| Малий | | | | + | | | | | | | | |
| Поточний | + | + | + | + | | + | + | + | + | + | | + |
| Середній | + | + | + | + | | | | | | | | + |
| Капітальний | + | + | + | + | | + | + | + | + | + | + | + |
| Підйомний | + | | | | | | | | | | | |
| Відновлювальний | | | | | | | | + | | | | |
| Плановий | | | | | | + | + | | | | | |
| Позаплановий | | | | | | + | + | | | | | |
| Ремонт власних необоротних матеріальних активів | | | | | + | | | | | | | |
| Ремонт орендованих необоротних активів | | | | | + | | | | | | | |
| За способом проведення | | | | | | + | | | | | | |
| Аварійний | | | | | | | + | | | | | |
| Усього виділених ознак | 4 | 3 | 3 | 4 | 2 | 5 | 5 | 3 | 2 | 2 | 1 | 3 |

Джерело: систематизовано авторами на основі [2, 3, 5, 7, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 18, 19].

Г. Бикова [4, с. 18] зазначає, що поточний ремонт – ремонт, який виконується для забезпечення або відновлення працездатності виробу і полягає у заміні та/або відновленні окремих частин, капітальний ремонт – ремонт, що виконується для відновлення справності та повного відновлення ресурсного виробу із заміною або відновленням будь-яких частин, у т.ч. базових.

В сучасних умовах розвитку економіки проблеми, що стосуються бухгалтерського відображення витрат на ремонт основних засобів, є недостатньо вирішеними і потребують більш глибокого вивчення та обґрунтування. Тому, необхідним та досить актуальним є також удосконалення методики бухгалтерського обліку в частині облікового відображення витрат на ремонтні роботи в системі бухгалтерського обліку з метою сталого виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів. Необхідно відзначити, що дана проблематика є недостатньо науково обґрунтованою та вирішеною.

Практичне застосування задекларованих принципів обліку вимагає суттєвих доопрацювань та доповнень в напрямку пристосування до конкретних умов господарювання та облікової практики. Уточнення завдань та адаптація міжнародних принципів бухгалтерського обліку основних засобів

до українських реалій забезпечить теоретичне підґрунтя розробки методичних рекомендацій щодо розробки системи бухгалтерського обліку основних засобів.

ПАТ «Укртрансгаз» оперує газотранспортною системою з пропускною здатністю на вході 302,1 млрд куб. м/рік, на виході в напрямку європейських країн – 178,5 млрд куб. м/рік. Річний обсяг транзиту газу до Європи у 2015 р. – 67,1 млрд куб. м, у 2016 р. – 82,2 млрд куб. м. ПАТ «Укртрансгаз» також є оператором найбільшого в Європі комплексу з 12 підземних газосховищ із загальною ємністю близько 31 млрд куб. м., які є важливою невід'ємною технологічною складовою газотранспортної системи України [9]. Загальна активна місткість газосховищ становить близько 31 млрд куб. м.

Основною складовою газотранспортної системи України є мережа магістральних газопроводів та газопроводів-відгалужень, що є єдиним технологічним комплексом, який працює в безперервному робочому режимі. Загальна довжина газопроводів, які експлуатує ПАТ «Укртрансгаз», становить 38,55 тис. км, у тому числі магістральних газопроводів – 22,16 тис. км і газопроводів-відгалужень – 16,39 тис. км. [6, с. 41-52]. Кількість газорозподільчих станцій (ГРС) станом на

31.12.2017 р. складає 1 455 одиниць. Парк газоперекачувальних агрегатів підприємства налічує 702 одиниці, що розміщені на 72 компресорних станціях [9].

Принцип економічності (раціональності) в існуванні газотранспортних підприємств вимагає від них максимального раціонального використання виробничих факторів при наданні послуг газопостачання. Загалом він передбачає можливість двох альтернативних підходів: 1) технічну мінімізацію – виготовлення визначеної кількості продуктів з мінімальними витратами виробництва; 2) максимізацію

випуску – при наявних ресурсах виробництва необхідно отримати максимальну кількість продукції.

До складу основних засобів підприємств транспортування газу, які є об'єктами дослідження, належать магістральні газопроводи (об'єкти загального призначення, лінійна частина, компресорні станції, підземні сховища газу, газорозподільні станції, контрольно-вимірювальні прилади, автоматика, телемеханіка, АСУ та засоби обчислювальної техніки). Для цілей обліку склад об'єктів основних засобів підприємств транспортування газу структуризовано на рис. 1.

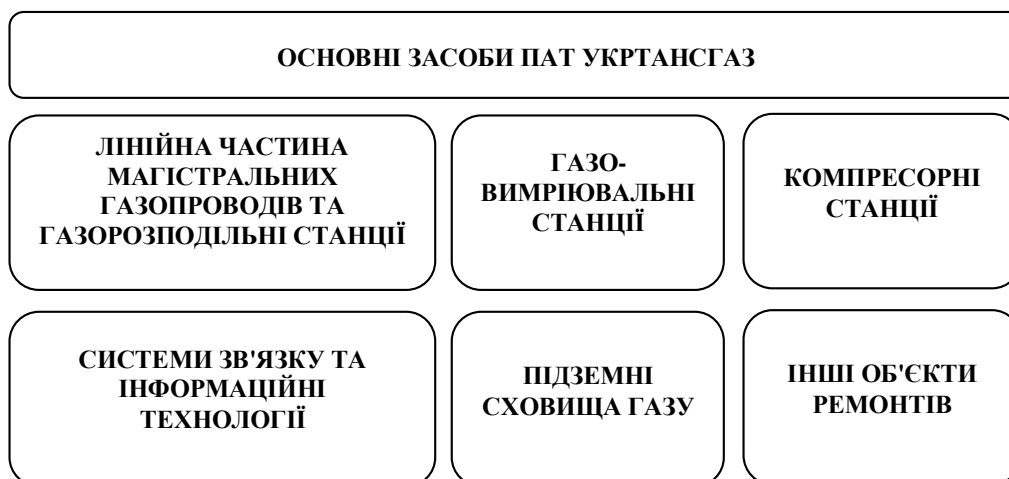


Рис. 1. Об'єкти основних засобів підприємств транспортування газу за ознакою виробничої приналежності

Джерело: розроблено авторами.

Оцінка відповідності обліку витрат на технічне обслуговування та ремонт основних засобів підприємств транспортування газу за МСБО 16 «Основні засоби» [13] передбачає:

- оцінку витрат на технічне обслуговування та ремонт основних засобів підприємств з транспортування газу з урахуванням специфіки їх діяльності;
- аналіз номенклатури ремонту основних засобів,
- види витрат на заміну, що збільшують балансову вартість об'єкту основних засобів внаслідок збільшення їх корисності;
- види витрат на заміну, що будуть визнаватися у витратах поточного періоду.

Відповідно в процесі експлуатації формується поточна вартість об'єктів основних засобів, яка включає в себе первісну вартість та витрати на поліпшення (реконструкцію, модернізацію, технічне обслуговування, дообладнання, добудова). Неправильна класифікація понесених витрат на поліпшення може призвести до викривлення інформації про вартість об'єктів основних засобів в бухгалтерській звітності підприємства.

Методологія обліку формування поточної вартості основних засобів повинна базуватися на науково обґрунтованому дослідженні впливу величини витрат з відновлювальних робіт на зміну майбутніх вигод від його експлуатації. Наукове обґрунтування базується на кваліфікації витрат з відновних робіт. При цьому

слід розглядати критерії кваліфікації поточних витрат і спосіб їх впливу на оцінку величини економічних вигод, притаманних даному об'єкту.

Всі поточні витрати, що підтримують експлуатаційні характеристики об'єкта та його наступну готовність до використання, слід кваліфікувати за такими групами:

1. Відновні витрати, які надають об'єкту ті властивості чи характеристики, що він мав раніше. Це витрати на ремонт, пов'язані з заміною елементів об'єкта, витрати на відновлення організаційно-правових умов, необхідних для використання цього об'єкта обліку (наприклад, витрати на обов'язковий технічний огляд та страхування).

2. Витрати на поліпшення, які надають об'єкту нові корисні властивості чи покращені характеристики, яких він раніше не мав. Це витрати на модернізацію, реконструкцію, технічне переозброєння об'єкта основного капіталу.

3. Витрати на обслуговування, тобто невідновні витрати на покращення властивостей і характеристик об'єкта, а пов'язані з його поточним використанням.

Якщо проводяться відновні витрати, то в складі поточної вартості об'єкта основного капіталу були присутні витрати, що забезпечували йому ті властивості та характеристики, які поновлюються з їх допомогою. У випадку віднесення відновних витрат на збільшення первісної вартості об'єкта, в його

собівартості не можуть бути ті витрати, які раніше забезпечували відновні характеристики цього ж об'єкта. Тому слід або виключити попередні відновні витрати з первісної вартості об'єкта основного капіталу, або не включати поточні відновні витрати до його первісної вартості.

При виключенні попередніх відновних витрат, які не були повністю амортизовані, вони повинні бути списані та їх залишкова вартість визнається витратами. Відбувається недотримання основного принципу бухгалтерського обліку – принципу відповідності доходів і витрат (принцип часового визначення фактів господарської діяльності), тобто витрати у вигляді списаної залишкової вартості попередніх відновних витрат не співвідносяться з доходами підприємства. Таким чином, можна зробити висновок, що відновні витрати не збільшують первісну вартість об'єкта основного капіталу. Тільки у такому випадку поточна собівартість може служити оцінкою відповідного об'єкта в бухгалтерському обліку.

Доцільним є відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт з погляду не лише на його вид (поточний чи капітальний), а й на розмір вартості цього ремонту. Така вартісна межа повинна закріплюватися у Положенні про облікову політику підприємства. Адже, навіть усунення незначних пошкоджень шляхом заміни деталей може вплинути на фінансовий результат періоду, у якому воно здійснювалося. Відтак кожному підприємству необхідно, з огляду на свій фінансово-господарський стан і особливості діяльності, встановити межу істотності розміру витрат на ремонт. Якщо собівартість ремонтних робіт буде менше встановленого критерію, то всю суму можна відразу віднести на витрати діяльності; якщо ж більше – то розподілити рівними частинами між суміжними періодами.

Відповідно в процесі експлуатації формується поточна вартість об'єктів основних засобів, яка включає в себе первісну вартість та витрати на відновлювальні роботи (реконструкцію, модернізацію, технічне обслуговування, дообладнання, добудову). Неправильна класифікація понесених витрат на відновлювальні роботи може призвести до викривлення інформації про вартість об'єктів основних засобів в бухгалтерській звітності підприємства.

Зазначена думка не суперечить вимогам міжнародних стандартів. Так МСБО 16 «Основні засоби» [13] передбачає можливість здійснення підприємством так званих подальших витрат щодо об'єктів основних засобів, що вже обліковуються. Подальші витрати можуть визнаватися і як актив, так і поточні витрати, що має принципове значення для організації їх обліку і як наслідок, – на величину балансової вартості таких об'єктів. Поліпшення, які ведуть до збільшення майбутніх економічних вигод від використання основних засобів, включають:

– модифікацію об'єкта, що збільшує термін його корисної експлуатації, включно з підвищенням його потужностей;

– удосконалення деталей і вузлів машин для досягнення значного покращення якості виготовленої продукції;

– впровадження нових виробничих процесів, що забезпечують скорочення раніше розрахованих виробничих витрат.

Таким чином, в процесі функціонування об'єкта основного засобу в результаті різних подій виникають витрати, які призводять до збільшення економічних вигод, отримання яких забезпечується використанням такого об'єкта в майбутньому.

МСБО 16 «Основні засоби» не містить окремого критерію капіталізації подальших витрат [13]. У 2003 році Рада з МСФЗ переглянула і принцип визнання подальших витрат:

– такий критерій не відповідає загальному принципу визнання активів;

– на практиці складно розрізнити витрати, що підтримують об'єкт у робочому стані, і витрати, що його поліпшують (певні витрати можуть одночасно здійснювати й те, й інше).

Стандарт надає певні пояснення, як обліковувати подальші витрати.

1. Відповідно до загального принципу визнання активів підприємство не враховує в балансовій вартості основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Такі витрати, радше, визнаються у складі фінансового результату у періоді їх здійснення. Витрати на щоденне обслуговування найчастіше включають витрати на оплату праці та матеріали, у т. ч. незначні запасні частини. Такі витрати часто спрямовуються на ремонт та технічне обслуговування об'єктів основних засобів.

2. Елементи деяких об'єктів основних засобів потребують заміни через регулярні проміжки часу. Також певні об'єкти можуть бути придбані з метою здійснення менш частих замін (як-то заміна внутрішніх стін у будівлі) або як одноразову заміну. Відповідно до принципу визнання активів, підприємство враховує у складі балансової вартості об'єкта основних засобів витрати із заміни елемента, коли такі витрати понесені (якщо критерії визнання дотримані). При цьому припиняється визнання балансової вартості елементів, що замінюються (тобто їх вартість списується).

Тому, відповідно до критеріїв визнання основних засобів, суб'єкт господарювання не повинен визнавати у балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування, обстеження, періодичне технічне обслуговування об'єкта основних засобів. Як правило, до них відносяться витрати на ремонт і обслуговування об'єктів основних засобів, які не поліпшують нормативні показники функціонування об'єктів основних засобів. Це витрати, понесені з метою відновлення або збереження раніше очікуваних майбутніх економічних вигод, отримання яких передбачалося від використання об'єкта основних

Бухгалтерський облік

засобів. Ці витрати визнаються у звіті про фінансові результати в тому періоді, в якому вони були понесені. Витрати на щоденне обслуговування об'єкта, як правило, це витрати на заробітну плату та витратні матеріали і можуть включати витрати на маловартісні деталі.

Інші витрати, які спрямовані на поліпшення стану об'єкта для продовження строку корисної служби та/або підвищення продуктивності понад первинно розраховані нормативні показники (що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод) капіталізуються та включаються до первісної вартості основних засобів.

В умовах обліку за МСФЗ промисловим підприємствам виникає необхідність чіткого розподілу витрат на ремонт та інші поліпшення необоротних матеріальних активів для цілей обліку. У зв'язку з цим, нами розроблено класифікатор видів робіт, які виконуються при технічному обслуговуванні та ремонті складових необоротних матеріальних активів з урахуванням технічних вимог щодо їх експлуатації, особливостей діяльності підприємств нафтогазової промисловості та вимог МСФЗ. Класифікатор призначений для запровадження у систему обліку газотранспортних підприємств з метою обліку витрат на експлуатацію, утримання і відновлення роботи складових необоротних матеріальних активів за МСФЗ. В ньому систематизовано підходи до обліку всіх подальших витрат на основні засоби за їх призначенням, основними видами, категоріями необоротних

матеріальних активів та способу проведення ремонтів чи інших поліпшень.

Так, на ПАТ «Укртрансгаз» застосування такого класифікатору щодо основних засобів як головної складової необоротних матеріальних активів дозволить:

- узгодити нормативне забезпечення ПАТ «Укртрансгаз» із законами України, підзаконними нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами фінансової звітності з питань обліку подальших витрат на основні засоби;
- забезпечить комплексний підхід на основі науково-обґрунтованих рекомендацій щодо параметрів і критеріїв визначення та визнання витрат на відновлення основних засобів як об'єкту обліку згідно вимог МСФЗ.

Джерелом економічної ефективності від впровадження класифікатору є зниження ризиків та формування достовірної інформації про ремонт та інші поліпшення основних засобів ПАТ «Укртрансгаз» для прийняття управлінських рішень.

В таблиці 2 наведено витяг з розробленого та впровадженого в практику роботи підприємства класифікатору «Єдиного класифікатора видів робіт, які виконуються при технічному обслуговуванні та ремонті основних засобів ПАТ «Укртрансгаз» з урахуванням технічних вимог щодо експлуатації та стандартів бухгалтерського обліку», де передбачено найменування об'єктів, вид робіт, їх обсяги, які виконуються для ремонту та технічного обслуговування основних засобів.

Таблиця 2

Види робіт, які виконуються при ремонті основних засобів ПАТ «Укртрансгаз» з урахуванням технічних вимог щодо експлуатації та стандартів бухгалтерського обліку

| № п/п | Найменування об'єкту, вид робіт, обсяги робіт | Код видів робіт | | | | | Код витрат за МСФЗ | |
|------------|---|--|--------------------|--------|-----------------------|--------------------------|-----------------------|--|
| | | періодичне технічне обслуговування | поточний ремонт | ремонт | капітальний ремонт | інше поліпшення ОЗ | поточні витрати | витрат и, що капіталі зуються |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 1 | 2 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1 | ЛІНІЙНА ЧАСТИНА МАГІСТРАЛЬНИХ ГАЗОПРОВІДІВ ТА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНІ СТАНЦІЇ | | | | | | | |
| 1.1 | Лінійна частина магістральних газопроводів | | | | | | | |
| 1.1.1 | Ремонт лінійної частини магістральних газопроводів (ремонт ізоляції з частковою заміною труби): | | | | | | | |
| | Капітальний ремонт магістрального газопроводу | 0 | 0 | 0 | 4 | 0 | 0 | 2 |
| | Ремонт газопроводу– відводу до ГРС | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 1 | 0 |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|-------|--|---|---|---|---|---|---|---|
| | Ремонт МГ з заміною труби | 0 | 0 | 0 | 4 | 0 | 0 | 2 |
| | тощо... | | | | | | | |
| 1.1.2 | Вибірковий ремонт ізоляції ЛЧ МГ: | | | | | | | |
| | Вибірковий ремонт ізоляційного покриття ділянки МГ | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| | тощо... | | | | | | | |
| 1.1.3 | Ремонт локальних дефектів ЛЧ МГ: | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| | Ремонт дефектів металу трубопроводу виявлених за результатами внутрішньо-трубної діагностики або інших видів діагностики | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| | тощо... | | | | | | | |
| 1.1.5 | Ремонт переходів ЛЧ МГ через штучні та природні перешкоди, в т. ч. ремонт захисних споруд: | | | | | | | |
| | Ремонтні роботи з ліквідації розмивів на МГ | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| | тощо... | | | | | | | |
| 1.1.6 | Ремонт вузлів запуску та приймання внутрішньотрубних засобів | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| | Заміна дефектних кранів вузла прийому поршнів | 0 | 0 | 0 | 4 | 0 | 0 | 2 |
| | тощо... | | | | | | | |
| 1.1.7 | Відновлення проектної глибини залягання трубопроводів | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 1 | 0 |

Примітки: Значення граф 3-7 передбачають коди видів робіт, а значення граф 8-9 – код витрат за МСФЗ. Відповідно, позначка «1» в графах 3-7 означає – періодичне технічне обслуговування, «2» – поточний ремонт, «3» – ремонт, «4» – капітальний ремонт, «5» – інше поліпшення основних засобів; у графах 8-9 таблиці 5.8 позначка «1» – поточні витрати, «2» – витрати, що призводять до збільшення економічних вигод від використання основних засобів.

Для граф 3-9 позначка «0» означає, що такі види робіт не застосовуються при ремонтах та технічному обслуговуванні вказаних основних засобів.

Джерело: розроблено авторами.

Отже, «Єдиний класифікатор робіт, що виконуються для технічного обслуговування та ремонту основних засобів газотранспортних підприємств» забезпечує зведення на єдиний методологічний основі та співвідношення видів робіт, які виконуються для ремонту основних засобів з їх об'єктами (видами, компонентами, елементами), а також враховує технічні вимоги щодо їх експлуатації відповідно до МСФЗ.

Висновки. 1. Експлуатація основних засобів вимагає від підприємства понесення витрат на обслуговування, ремонт, модернізацію тощо. Підприємства при вирішенні питання щодо капіталізації подальших витрат мають керуватися загальним принципом визнання активів – тобто імовірність вигід та достовірність оцінки. Відповідно до загального принципу визнання активів, підприємство не зазначає в балансовій вартості

основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Такі витрати, радше, включаються у склад фінансового результату у періоді їх здійснення. Витрати на щоденне обслуговування найчастіше включають витрати на оплату праці та матеріали, у т. ч. незначні запасні частини. Призначення таких витрат часто визначається як на ремонти та технічне обслуговування об'єктів основних засобів.

2. Елементи деяких об'єктів основних засобів потребують заміни через регулярні проміжки часу. Також певні об'єкти можуть бути придбані з метою здійснення менш частих замін (як-то заміна внутрішніх стін у будівлі) або як одноразову заміну. Відповідно до принципу визнання активів, підприємство враховує у складі балансової вартості об'єкта основних засобів витрати на заміну елемента, коли такі витрати понесені (якщо критерії визнання дотримані). При цьому припиняється визнання балансової вартості елементів, що замінюються (тобто їх вартість списується).

3. Доведено, що відображати в бухгалтерському обліку витрати на ремонт треба від виду робіт, які виконуються та їх впливу на очікувані майбутні економічні вигоди від використання основних засобів, що відповідає вимогам МСФЗ. Адже, навіть усунення незначних пошкоджень шляхом заміни деталей може вплинути на фінансовий результат періоду, у якому воно здійснювалося, що спотворює інформацію про результати діяльності підприємства. Забезпечення на покриття витрат з капітального ремонту слід створювати на спеціальному субрахунку «Забезпечення на покриття витрат з ремонту» до рахунку «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» шляхом щомісячних відрахувань.

4. В результаті виконаних досліджень запропоновано конкретний перелік робіт при технічному обслуговуванні, поточному, середньому та капітальному ремонтах для кожної групи об'єктів основних засобів (лінійна частина магістральних газопроводів та газорозподільні станції, газовимрювальні станції, компресорні станції, підземні сховища газу, системи зв'язку та інформаційні технології, інші об'єкти ремонтів) газотранспортних підприємств та розроблено їх класифікатор відповідно до технічних вимог щодо експлуатації основних засобів, їх об'єктів та стандартів бухгалтерського обліку.

5. Підтверджено можливість використання рекомендацій з обліку витрат на експлуатацію, утримання і відновлення роботи основних засобів на підприємствах НГК з урахуванням особливостей їх діяльності згідно вимог технічного завдання.

4 Список використаних джерел

1. Азизян К. С. Бухгалтерский словарь / 2-е изд., доп. М: Финансы и статистика, 1996. 208 с.
2. Анищенко А. В. Основные средства: расходы на ремонт. Налогинфо. 2005 г. 156 с.
3. Бандурка О., Тищенко М. Податкове право. навч. посіб. Банківська енциклопедія / За ред. А. М. Мороза. Київ, 1993. 328 с.

4. Бикова Г. Автомобілі: технічне обслуговування чи ремонт? *Дебет-Кредит*. 2013. № 39. С. 63.

5. Верещагін С. А., Сазонта С. Б. Основні засоби: бухгалтерський та податковий облік. М.: Інформцентр ХХІ століття, 2005. 288 с.

6. Гораль Л. Т. Вплив виробничої потужності газотранспортного підприємства на його виробничу програму. *Вестник національного технічного університету «ХПИ»*. № 25, 2011. С. 41-52.

7. Дорошенко Я. В. Спорудження та ремонт зосереджених об'єктів газонафтопроводів: підручник. Івано-Франківськ: ІФНТУНГ, 2015. 845 с.

8. Дані Державної служби статистики України / База даних «Публікація документів Державної служби статистики України», «Енергетичний баланс України за 2015 р.» [Електронний ресурс]. URL: <http://ukrstat.org>.

9. Дані ПАТ «УКРТРАНСГАЗ» / База даних «Звітність». [Електронний ресурс]. URL: <http://utg.ua/img/menu/company/reports/2017/fin-report-utg-2017.pdf>

10. Луговий В. А. Облік основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових інвестицій. М.: АТ «Інкосаудит», 1995. 153 с.

11. Ларіков В. Ю. Облік та контроль витрат на ремонт основних засобів виробничого призначення: методика та організація: автореф. дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2007. 20 с.

12. Леонтьєва В. І. Облік і контроль витрат з ремонту основних засобів: автореф. дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2008. 20 с.

13. МСБО 16 «Основні засоби»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 / База даних «Законодавство України» [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014

14. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства: підручник. К.: Вид. КНЕУ, 1999. 224 с.

15. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.

16. Русакова Е. А. Об учете основных средств. *Налоговый вестник*. 2004. № 12. С. 105-110.

17. ТОП-10 найбільших платників податків: За даними ДФС України. [Електронний ресурс]. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/324207.html>

18. Шмаленбах Э. Амортизация. *Финансы и бизнес*. 2010. № 3. 271 с.

19. Юровский Б. С. Основные средства: налоговый и бухгалтерский учет: Справ.-метод. пособие. Х., 2009. 290 с.

4 References

1. Azizyan, K. S. (1996). *Buhgalterskiy slovar [Accounting dictionary]* (2nd ed.). Moskva: Finansy i statistika.

2. Anischenko, A. V. (2005). *Osnovnye sredstva: Rashody na remont* [Fixed assets: repair costs.]. Moskva: Naloginfo.
3. Bandurka, O. M., Ponikarov, V. D., Popova, S. M. (2012). *Podatkove pravo* [Tax law]. Kyiv: Centr uchbovoi literatury.
4. Bykova, G. (2013). Avtomobili: Tekhnichne obslughovuvannya chy remont? [Cars: maintenance or repair?]. *Debet-Kredyt*, (39), 63.
5. Vereshhaghin, S. A., & Sazonta, S. B. (2005). *Osnovni zasoby: Bukhghalterskiy ta podatkoviy oblik* [Fixed assets: accounting and tax accounting]. Moskva: Informcentr KhKhI stolittja.
6. Goral, L. T. (2011). Vplyv vyrobnychoji potuzhnosti ghazotransportnogo pidpryjemstva na jogho vyrobnychu prohramu [Effect of the production capacity of the gas transport company on its production program]. *Vestnyk Nacyonaljnogo Tekhnicheskogo Unyversyteta «KhPY»*. (25), 41-52.
7. Doroshenko, Ja. V. (2015). *Sporudzhennja ta remont zoseredzhenykh ob'ektiv ghazonaftoprovodiv* [Construction and repair of lumped gas pipeline objects]. Ivano-Frankivsk: IFNTUOG.
8. Data of the State Statistics Service of Ukraine. (n.d.). Retrieved December 15, 2017, from URL: <http://ukrstat.org>.
9. Data of PJSC «Ukrtransgas». (n.d.). Retrieved June 02, 2018, from <http://utg.ua/img/menu/company/reports/2017/fin-report-utg-2017.pdf>
10. Larikov, V. J. (2007). *Oblik ta kontrolj vytrat na remont osnovnykh zasobiv vyrobnychogho pryznachennja: Metodyka ta orghanizacija* [Accounting and control of expenses for repair of fixed assets of production purpose: methods and organization] (Dissertation abstract). Kyiv.
11. Leontjeva, V. I. (2008). *Oblik i kontrolj vytrat z remontu osnovnykh zasobiv* [Accounting and control of expenses for repair of fixed assets] (Dissertation abstract). Kyiv.
12. Lughovyj, V. A. (1995). *Oblik osnovnykh zasobiv, nematerialnykh aktyviv, dovghostrokovykh investycij* [Accounting for fixed assets, intangible assets, long-term investments]. Moskva: AT «Inkosaudyt».
13. IAS 16 Property, Plant and Equipment. (2012, January 01). Retrieved June 25, 2018, from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014
14. Pokropyvnyj, S. F. (1994). *Ekonomika pidpryjemstva* [Business Economics]. Kyiv: Vyd. KNEU.
15. Pushkar, M. S. (2002). *Finansovij oblik* [Financial Accounting]. Ternopil: Kart-blansh.
16. Rusakova, E. A. (2004). Ob uchete osnovnykh sredstv [On accounting of fixed assets]. *Nalogoviy vestnik*, (12), 105.
17. Top 10 largest taxpayers: According to the SFS of Ukraine. (n.d.). Retrieved June 02, 2018, from <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/324207.html>
18. Shmalenbah, E. (2010). Amortizatsiya [Depreciation]. *Finansy i Biznes*, (3), 271.
19. Yurovskiy, B. S. (2009). *Osnovnye sredstva: Nalogoviy i buhgalterskiy uchet* [Fixed assets: tax and accounting]. Kharkiv.