

УДК 338.32;657

Пилипів Н. І.  
Матієшин М. М.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ, ЯКІ ВИНИКАЮТЬ У ПРОЦЕСІ ЕКСПЛУАТАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Досліджено теоретичні та практичні питання обліку витрат процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств. Проведено порівняльний аналіз основних положень нормативних документів з обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Здійснено спробу усунення розбіжностей між фінансовим та податковим обліком.

**Ключові слова:** методика, облікове забезпечення, основні засоби, витрати, ремонт, поліпшення, процес експлуатації, будівельні підприємства.

**Постановка проблеми.** Функціонування будівельних підприємств вирізняється інтенсивною експлуатацією основних засобів, у результаті чого виникають значні витрати на підтримання їх у робочому стані, відновлення та поліпшення таких об'єктів.

Формування достовірної інформації про витрати, які виникають у процесі експлуатації основних засобів будівельних підприємств, повинно характеризуватися узгодженістю нормативного та методичного забезпечення облікових процедур і податкових розрахунків.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання обліку витрат, які виникають у процесі експлуатації основних засобів досліджували такі науковці як: В. В. Бойко, М. І. Бондар, М. О. Гавриш, І. О. Гладій, Л. В. Городянська, А. П. Грінько, А. Г. Загородній, З. Задорожний, М. М. Зюкова, О. О. Измайлова, О. В. Кленін, Н. М. Лисенко, Н. М. Малюга, І. В. Мельниченко, Б. А. Михайлюк, Т. С. Морщенок, О. Ю. Омельченко, П. А. Орлов, Н. І. Самбурська, Ю. М. Стадницький, Н. В. Шем'якіна, Т. О. Шматкоська, Л. В. Яловега, О. С. Яцунська та ін. Поряд з цим методичні аспекти обліку витрат процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств залишаються проблемною ділянкою облікового процесу.

**Формування цілі статті.** Метою статті є критична оцінка сучасного стану фінансового та податкового обліку витрат, які виникають у процесі експлуатації основних засобів та обґрунтування можливості усунення розбіжностей між ними.

**Виклад основного матеріалу.** Окремі питання визначення і відображення витрат, які виникають у процесі експлуатації основних засобів будівельних підприємств, регламентуються положеннями бухгалтерського та податкового обліку: П(С)БО 7 «Основні засоби» [1], Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів [2], МСБО 16 «Основні засоби» [3], Податковим кодексом України [4].

Аналіз основних положень, перелічених нормативних документів, свідчить про наявність невідповідності методики обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Тому у листі Міністерства фінансів України від 26.11.2009 р. № 31-34000-20-9/32227 наводяться деякі питання щодо уточнення бухгалтерського обліку ремонту об'єктів основних засобів з метою усунення розбіжностей [5].

У тексті наведеного вище листа зазначено, що для обліку витрат на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів підприємства мають застосовувати п. п. 14, 15 П(С)БО 7 «Основні засоби»

та п. 29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [5]. Відповідно до п. 14 П(С)БО 7 первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, будова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта.

При цьому збільшення економічних вигід передбачає дотримання наступних умов:

- зростання очікуваного терміну корисного використання об'єкта;
- зростання кількості та/або якості продукції, що виробляється даним об'єктом;
- зменшення первісно оцінених виробничих витрат [6].

Поряд з цим вважаємо слушними пропозиції дослідника Измайлової О. О. щодо впорядкування критеріїв ідентифікації понесених підприємством витрат, в результаті здійснення яких відбулось збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід від поліпшеного об'єкта основних засобів, для їх включення до первісної вартості такого об'єкта, доповнивши наведені у Методичних рекомендаціях № 561 умови, наступними:

- зменшення витрат на утримання та експлуатацію поліпшеного об'єкта;
- підвищення ресурсозбереження при використанні поліпшеного обладнання;
- зменшення негативного впливу на навколишнє природне середовище в результаті використання такого об'єкта [6].

Також цілком доречними є пропозиції дослідника Михайлюка Б. А. щодо збільшення первісно очікуваних економічних вигід за допомогою таких двох способів:

1) збільшення надходжень грошових коштів внаслідок зростання виробничої потужності об'єкта;

2) зменшення витрат, пов'язаних з використанням об'єкта основних засобів [7, с. 444].

Цілком справедливою вважаємо думку дослідника Измайлової О. О. стосовно того, що вартість робіт, що зумовлюють збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів, має включатися до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, теж є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом [8].

Водночас у листі зазначається, що, згідно з п. 15 П(С)БО 7, витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат того періоду, коли вони були понесені. Поряд з цим питання визначення технічних характеристик ознак ремонту, реконструкції, модернізації основних засобів не належать до повноважень Міністерства фінансів України [5].

Проведене дослідження дозволило зробити висновок, що для відображення в бухгалтерському обліку витрат, які виникли в результаті експлуатації основних засобів необхідно враховувати наступні критерії для визнання витрат: технологічний, що вказує на характер робіт, які виконуються для підтримання у робочому стані та відновлення основних засобів; критерій впливу витрат на майбутні економічні вигоди, які очікуються від використання об'єкта основних засобів; критерій впливу витрат на вартість основних засобів (рис. 1). Поряд з цим не враховується вартість ремонту та її співвідношення до вартості основних засобів.

Витрати, які включають до первісної вартості об'єкта, наводяться у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів № 561:

- реконструкція об'єкта основних засобів, після якої відбувається збільшення виробничої потужності, або скорочення матеріальних витрат на виробництво, або збільшення терміну його корисного використання тощо;
- модифікація об'єкта основних засобів з метою продовження строку його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- заміна окремих частин верстата для підвищення якості продукції, яка виробляється;

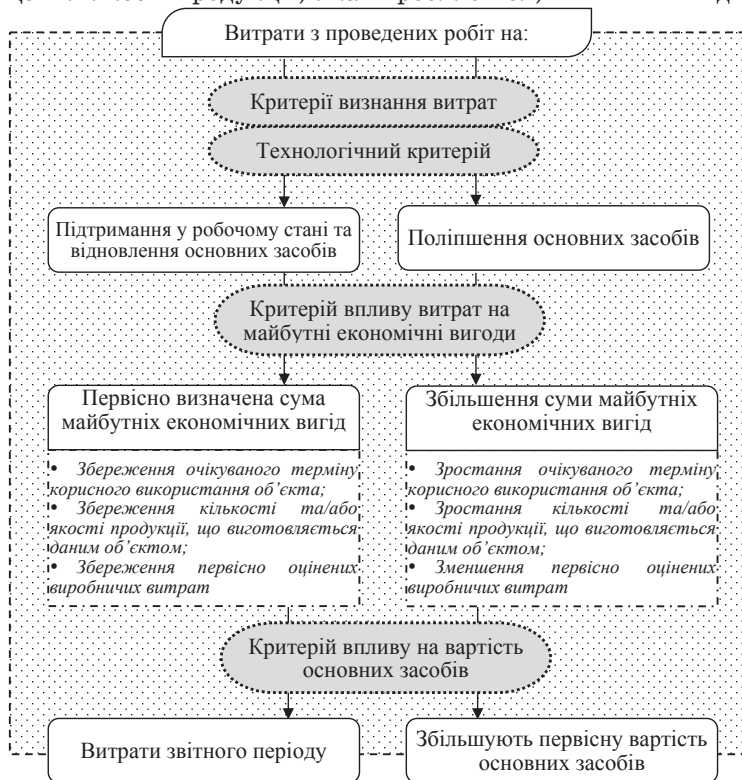


Рис. 1. Алгоритм визнання витрат, які виникають у процесі підтримання у робочому стані, відновлення і поліпшення основних засобів будівельних підприємств у фінансовому обліку

Джерело: розроблено на основі [1; 2]

– впровадження більш ефективного технологічного процесу, що дало змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати [2].

За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності порядок відображення витрат з поліпшення основних засобів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається МСБО 16 «Основні засоби». Відповідно до зазначеного нормативного документу, наступні видатки, що пов'язані з об'єктом основних засобів і вже були визнані, повинні додаватися до балансової вартості цього активу, коли є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності існуючого активу, будуть надходити до підприємства. Всі інші наступні видатки повинні визнаватися як витрати періоду, коли вони були понесені.

Крім того, у МСБО 16 «Основні засоби» визначено, що наступні видатки на основні засоби визнаються як актив тільки тоді, коли вони поліпшують стан активу, підвищуючи оцінений спочатку рівень його продуктивності. До варіантів поліпшення, що ведуть до збільшення майбутніх економічних вигід, відносять: модифікацію об'єкта з метою продовження строку корисної експлуатації, включаючи збільшення його виробничої потужності; поновлення частин машин для досягнення значного поліпшення якості продукції, що випускається; впровадження нових виробничих процесів, що надають можливість значно зменшити оцінені спочатку операційні витрати.

Видатки на ремонт та обслуговування основних засобів забезпечують відновлення або підтримання об'єкта в робочому стані. Оскільки в результаті їх здійснення не передбачено збільшення майбутніх економічних вигід, які підприємство може очікувати від оціненого спочатку рівня продуктивності активу, то вони здебільшого визнаються як витрати періоду, коли були понесені [8].

Розглянемо податковий облік щодо витрат на ремонт основних засобів, який характеризується деякими відмінностями. Зокрема, відповідно до Податкового кодексу України, суми витрат на ремонт і поліпшення основних засобів відносяться на конкретний об'єкт основного засобу, щодо якого такий ремонт чи поліпшення здійснюється [9, с. 461].

Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією), що зумовлює зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів, у сумі, яка перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення. Тобто кожен суму поліпшення згідно з Податковим кодексом України потрібно ідентифікувати з окремим об'єктом і складати відповідний кошторис на проведення ремонту кожного об'єкта [10, с. 128].

Сума витрат, пов'язана з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (у т. ч. орендованих), у розмірі, що

не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітної року, відноситься до витрат звітної податкової періоду, в якому такий ремонт та поліпшення було здійснено [4]. Алгоритм визнання витрат, які виникають у процесі підтримання у робочому стані, ремонту і поліпшення основних засобів будівельних підприємств у податковому обліку, наведено на рис. 2.

Зауважимо, що у податковому обліку до поліпшення основних засобів належить як поточний, так і капітальний ремонт, витрати на проведення якого в межах ремонтного ліміту можна включати до податкових витрат. Витрати, які перевищують 10% ремонтного ліміту, відносяться на збільшення первісної вартості відремонтованого або покращеного об'єкта основних засобів та амортизуються у складі цієї вартості [9, с. 464].

Отже, для податкового обліку є не суттєвим характер ремонтних робіт. Усі витрати в межах 10% ліміту відображаються однаково, як витрати звітної періоду [10, с. 129].

Дослідники Булах М. О. та Тивончук С. В. наводять правила визначення 10% ліміту [11, с. 114]:

1. Для визначення 10% ліміту беруть сукупну балансову вартість усіх груп основних засобів, що підлягають амортизації (п. 146.11 та абз. 4 п. 144.1 ПКУ). Тобто, до бази для обчислення ліміту не враховуються основні засоби груп 1 і 13 (земля та природні ресурси) (пп. 145.1.7 ПКУ); малоцінні необоротні матеріальні активи (група 11) та інші необоротні активи, які не відносяться до основних засобів за визначенням останніх (пп. 14.1.138 ПКУ).

2. Таку вартість беруть саме на початок звітного року (на 1 січня). Тому новостворене підприємство в році своєї державної реєстрації не має 10% «ремонтного» ліміту. Тобто всі витрати на ремонт і поліпшення воно змушене відносити на збільшення первісної вартості відремонтованих і поліпшених об'єктів.

3. Йдеться про сукупну балансову вартість усіх груп основних засобів, що підлягають амортизації. Балансовою є залишкова вартість таких основних засобів, яка визначається як різниця між первісною вартістю та сумою накопиченої амортизації (пп. 14.1.9 ПКУ).

Тобто, відповідно до податкового законодавства, підприємство має право віднести частину витрат на модернізацію у розмірі не більше 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів станом на початок такого звітного періоду, решту ж витрат необхідно пропорційно розподілити між усіма задіяними у модернізації основними засобами, збільшуючи на цю суму їх балансову вартість відповідно [11, с. 115].

При цьому дослідник Ткач І. В. акцентує, що застосування 10% норми на практиці може мати певні позитивні та негативні наслідки. До позитивних відносить спрощення роботи бухгалтерів (відпадає потреба у визначенні того зростуть майбутні економічні вигоди після ремонту, чи ні) та наближення норм податкового обліку до бухгалтерського (в даному випадку – бухгалтерського до

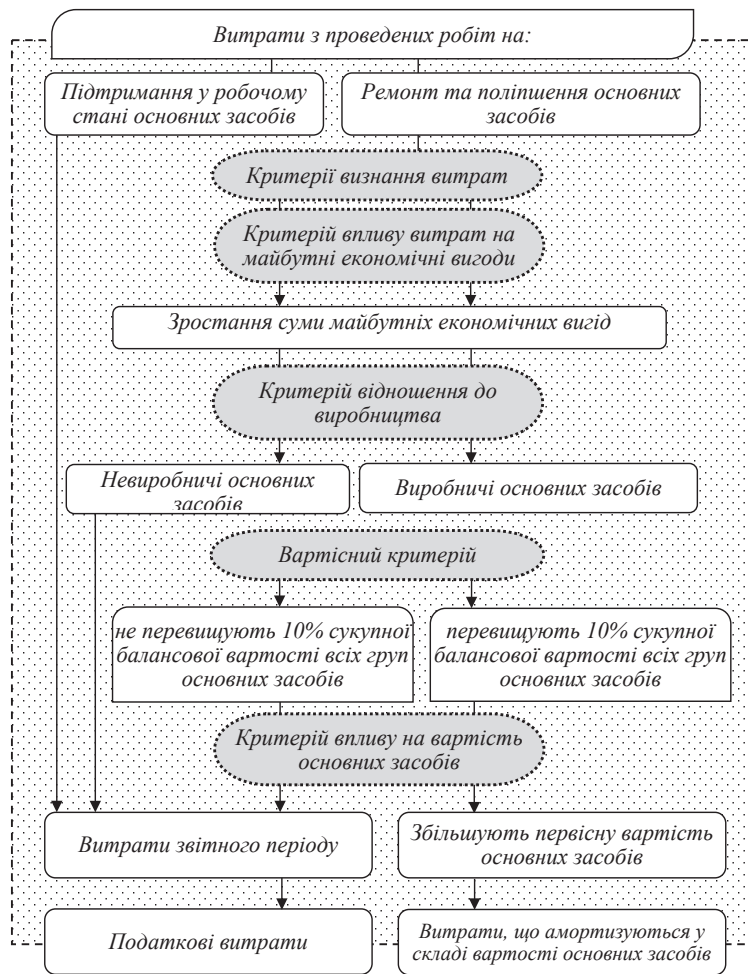


Рис. 2. Алгоритм визнання витрат, які виникають у процесі підтримання у робочому стані, ремонту і поліпшення основних засобів будівельних підприємств у податковому обліку

Джерело: розроблено на основі [8]

податкового). Негативні наслідки застосування цієї норми можуть проявитись на підприємствах із застарілими основними засобами. Балансова вартість таких основних засобів є невеликою, а витрати на ремонт – значними, за таких умов витрати на ремонт можуть перевищувати 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів і при цьому капіталізуватися. Це призведе до викривлення показників фінансової звітності підприємства, зокрема завищення суми первісної вартості основних засобів, заниження суми витрат та завищення фінансових результатів [12, с. 492-493].

Ще одним моментом, який слід враховувати при застосуванні цієї норми, є необхідність ведення аналітичного обліку ремонтів в розрізі об'єктів основних засобів. Оскільки в бухгалтерському обліку ведеться пооб'єктний облік основних засобів, і капіталізація витрат на їх ремонт також повинна здійснюватися в розрізі об'єктів. Це досить просто зробити з використанням автоматизованих систем обліку [12, с. 492-493].

Проведене дослідження проблемних аспектів фінансового та податкового обліків виявило потребу у порівнянні критеріїв визнання витрат у цих двох обліках з метою їх наближення (табл. 1).

Порівняння даних табл. 1 дало можливість виявити спільні (критерій впливу витрат на майбутні економічні вигоди, критерій впливу на вартість основних засобів) та відмінні (технологічний критерій, критерій відношення до виробництва,

Таблиця 1

## Порівняння критеріїв визнання витрат у фінансовому та податковому обліках

Критерії визнання витрат	Фінансовий облік	Податковий облік	Пропозиція автора
Критерій впливу витрат на майбутні економічні вигоди	+	+	+
Технологічний критерій	+	-	+
Критерій впливу на вартість основних засобів	+	+	+
Критерій відношення до виробництва	-	+	-
Вартісний критерій	-	+	+

Джерело: складено на основі [1; 2; 4]

вартісний критерій) критерії визнання витрат у фінансовому та податковому обліках, які виникають у результаті ремонту та поліпшення основних засобів.

З метою уніфікації вищезазначених двох видів обліку необхідно розробити комплекс заходів щодо врегулювання методичних аспектів обліку витрат на підтримання у робочому стані, відновлення та поліпшення основних засобів будівельних підприємств.

Перш за все слід відзначити, що витрати на підтримання у робочому стані основних засобів у двох обліках відносяться до витрат звітного періоду, як ті що не впливають на збільшення майбутніх економічних вигід. Витрати на поліпшення основних засобів у двох обліках відносяться до капітальних витрат, як ті що збільшують балансову вартість основних засобів. Однак у податковому обліку є поняття «10% ліміту», який не передбачений у фінансовому обліку.

Для того щоб усунути ці розбіжності, нами запропоновано у фінансовому обліку частину витрат щодо поліпшення основних засобів до 10% їх балансової вартості резервувати на спеціальному

рахунку бухгалтерського обліку і покривати поточні витрати, а суму понад 10% – відносити на збільшення первісної вартості основних засобів будівельних підприємств.

Питання стосовно відновлення основних засобів, тобто їх ремонту залишається дискусійним, оскільки визначення термінів «відновлення» та «поліпшення» основних засобів у П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів та Податковому кодексі України відсутні.

На основі проведеного дослідження нами запропоновано внести корективи в Податковий кодекс України щодо віднесення витрат на ремонт до поточних витрат, оскільки роботи щодо відновлення технологічних характеристик об'єктів основних засобів не збільшують суми майбутніх економічних вигід. Це слід регламентувати такими положеннями із нормативних актів:

1. У Податковому кодексі України [4] зазначається, що:

а) первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на суму витрат, що зумовлюють зростання майбутніх економічних вигід;

б) сума витрат, що не зумовлює зростання майбутніх економічних вигід відноситься на витрати звітного періоду.

2. У П(С)БО 7 «Основні засоби» [1] зазначається, що:

а) первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта;

б) витрати, які виникають у процесі підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат.

3. У Методичних рекомендаціях № 561 [2] визначається, що витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів відносяться до витрат звітного періоду.

З огляду на вищезазначені міркування, нами розроблено та пропонується до практичного використання алгоритм визнання витрат як у фінансовому, так і в податковому обліках (рис. 3).

Запропонований алгоритм щодо критеріїв визнання витрат, які виникають у процесі експлуатації основних засобів будівельних підприємств у фінансовому та податковому обліках, дасть змогу уніфікувати ці два обліки.

**Висновки.** Таким чином, проведене дослідження стосовно оцінки сучасного стану фінансового та податкового облі-

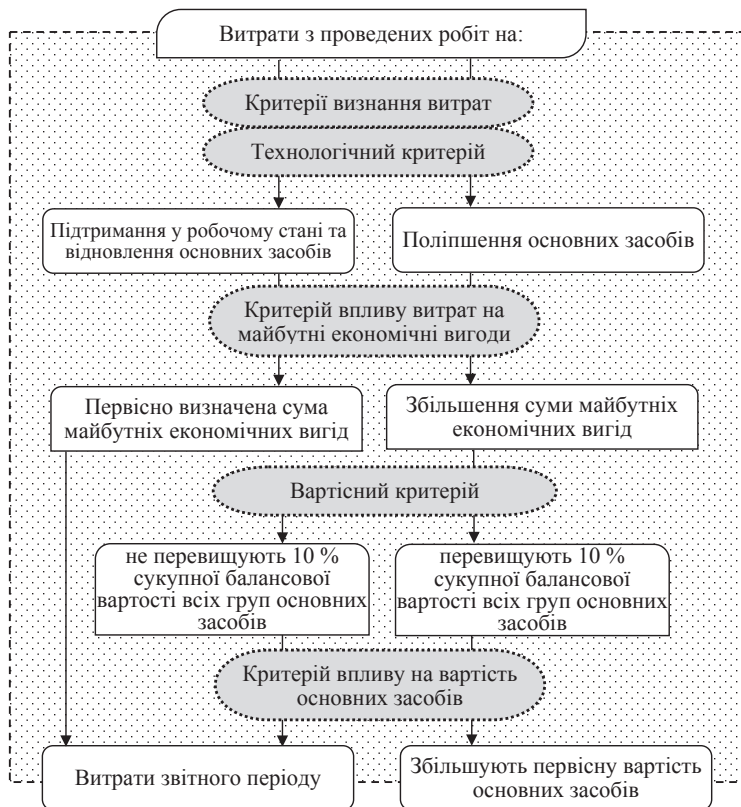


Рис. 3. Алгоритм визнання витрат, які виникають у процесі підтримання у робочому стані, відновлення та поліпшення основних засобів будівельних підприємств у фінансовому та податковому обліках

Джерело: авторська розробка

ків витрат, які виникають у процесі експлуатації основних засобів, дало змогу виявити невідповідність нормативних положень цих видів обліків. Тому з метою їх уніфікації необхідною є розроб-

ка повного комплексу заходів щодо врегулювання проблемних аспектів обліку витрат для підтримання у робочому стані, відновлення та поліпшення основних засобів будівельних підприємств.

#### Список літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, з наступними змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 // Дебет-кредит. – 2013. – № 07 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtkk.com.ua/show/2cid09949.html>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014).
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011. – № 13-14. – С. 112. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Щодо бухгалтерського обліку ремонту об'єктів основних засобів. Лист Міністерства фінансів України від 26.11.2009 р. № 31-34000-20-9/32227 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.kiev.ua>.
6. Ізмайлова О. О. Оцінка вартості та облік основних засобів при здійсненні робіт з поліпшення і ремонтів об'єктів [Електронний ресурс] / О. О. Ізмайлова // Вісник Криворізького національного університету. – 2011. – № 29. – Режим доступу : <http://knu.edu.ua/Files/V29verst/82.pdf>.
7. Михайлюк Б. А. Бухгалтерський облік експлуатації основних засобів на підприємствах газової промисловості [Електронний ресурс] / Б. А. Михайлюк // 69-та студ. наук.-тех. конф.: секція «Економіка і менеджмент»: збір. тез доп. / Нац. ун-т «Львів. політехніка». – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 443-446. – Режим доступу : [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13152/1/183\\_Mihajljuk\\_443-446\\_69.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13152/1/183_Mihajljuk_443-446_69.pdf).
8. Ізмайлова О. О. Облік витрат з поліпшення основних засобів на промислових підприємствах [Електронний ресурс] / О. О. Ізмайлова // Вісник КТУ. – 2010. – Вип. 25. – Режим доступу : [http://knu.edu.ua/Files/25\\_2010/72.pdf](http://knu.edu.ua/Files/25_2010/72.pdf).
9. Яловега Л. В. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів: бухгалтерський і податковий аспект / Л. В. Яловега // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10 (4). – С. 460-466.
10. Самбурська Н. І. Витрати на ремонт і поліпшення основних засобів підприємств: аспекти обліку та оподаткування / Н. І. Самбурська // Наук. вісн. Нац. ун-ту ДПС України. – 2011. – № 3(54). – С. 124-130.
11. Булах М. О. Реконструкція й модернізація як способи відновлення основних засобів та їх відображення в обліку аграрних підприємств колоній // М. О. Булах, С. В. Тивончук // Економічні науки: зб. наук. пр. / Луц. нац. техн. ун-т; [відп. ред. З. В. Герасимчук]. – Луцьк: Луц. нац. техн. ун-т. – 2013. – Вип. 10 (37), Ч. 3. – С. 112-118.
12. Ткач І. В. Визначення первісної вартості основних засобів при їх надходженні на підприємство [Електронний ресурс] / І. В. Ткач // Формування ринкової економіки: зб. наук. пр. / ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана»; [відп. ред. О. О. Беляєв]. – К.: КНЕУ, 2011. – Ч. 2. – С. 490-497. – Режим доступу : <http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/1206/1/Tkach.pdf>.

**Пыльпив Н. И.**

**Матиешин М. М.**

Прикарпатский национальный университет имени Василия Стефаника

#### ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА РАСХОДОВ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В ПРОЦЕССЕ ЭКСПЛУАТАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЙ

##### Резюме

Исследованы теоретические и практические вопросы учета затрат, возникающих в процессе эксплуатации основных средств строительных предприятий. Проведен сравнительный анализ основных положений нормативных документов по учету расходов на ремонт и улучшению основных средств. Предпринята попытка устранения разногласий между финансовым и налоговым учетом.

**Ключевые слова:** методика, учетное обеспечение, основные средства, расходы, ремонт, улучшение, процесс эксплуатации, строительные предприятия.

**Pylypiv N. I.**

**Matieshin M. M.**

Precarpathian National University named after V. Stefanyk

#### THE PROBLEMATIC ASPECTS OF ACCOUNTING COSTS INCURRED IN THE OPERATION OF FIXED ASSETS OF BUILDING ENTERPRISE

##### Summary

The theoretical and practical issues of cost accounting during the operation of fixed assets of building enterprises have been investigated. The paper presents comparative analysis of the main provisions of normative documents on accounting for costs for repair and improvement of fixed assets. An attempt was made resolve differences between financial and tax accounting.

**Key words:** method, accounting ensuring, fixed assets, costs, repairs, improvements, process operation, building enterprises.