

УДК 657.1

С. М. Белінська,  
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Чорноморський національний університет імені Петра Могили, м. Миколаїв  
Т. А. Белінська,  
студентка, Чорноморський національний університет імені Петра Могили, м. Миколаїв

## ОСОБЛИВОСТІ ПРОЦЕСУ ЕКСПЛУАТАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

S. Belinska,  
Ph.D. in Economics, Associate professor of Accounting  
and Auditing Department Petro Mohyla Black Sea State University  
T. Belinska,  
student, Perth Mohyla Black Sea National University, Mykolaiv

### FEATURES OF THE PROCESS OF EXPLOITATION OF NON-CURRENT ASSETS

*Статтю присвячено особливостям процесу експлуатації необоротних активів в Україні. Визначено економічну сутність процесу експлуатації необоротних активів підприємств. Досліджено організацію інформаційно-облікових потоків управління процесом експлуатації основних засобів підприємств. Доведено, що стан та використання необоротних активів є важливими для забезпечення конкурентоспроможності підприємств, а їх склад та структура зумовлюють можливості підприємств стосовно організації виробничого процесу. Проаналізовано, як у реаліях сучасного бізнесу користувачі прагнуть отримувати обґрунтовану та якісну інформацію про стан та використання необоротних активів, що дасть змогу ефективно керувати підприємствами. Запропоновано, для посилення зацікавленості суб'єктів господарювання у ефективності власної діяльності, необхідну раціональну організацію системи контролю за необоротними активами. Тому дослідження контролю як засобу ефективної діяльності підприємства та пошук нових підходів до його вдосконалення відповідають потребам сучасної теорії та діючої практики.*

*The article is devoted to the peculiarities of the process of exploitation of irreversible assets in Ukraine. The economic essence of the process of operating non-negotiable assets of enterprises is determined. The organization of information and accounting flows of management of the process of exploitation of fixed assets of enterprises is investigated. It is proved that the state and use of non-current assets are important for ensuring the competitiveness of enterprises, and their composition and structure determine the possibilities of enterprises in relation to the organization of the production process. It is analyzed how in the realities of modern business users seek to receive reasonable and qualitative information on the status and use of non-current assets, which will enable to effectively manage enterprises. Proposed, in order to increase the interest of business entities in the efficiency of their activities, a rational organization of the control system for non-negotiable assets is needed. Therefore, the study of control as a means of effective business and the search for new approaches to its improvement meet the needs of modern theory and practice.*

*Ключові слова: облік, актив, основні засоби, експлуатація, амортизація, облікові реєстри, аналітична оцінка.  
Key words: accounting, assets, fixed assets, maintenance, depreciation, accounting records, analytical assessment.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ

Стабільність функціонування підприємств значною мірою залежить від застосування ефективних інструментів управління. Їх реалізація потребує використання широкого масиву інформації, можливість формування якої з'являється за умови створення належного обліково-аналітичного забезпечення розвитку ринку послуг.

Недостатній рівень достовірності та своєчасності інформації, належної аналітичної обробки даних про факти здійснення окремих операцій щодо переміщення, безпосереднього використання, технічного обслуговування, відновлення (ремонт) та поліпшення експлуатації необоротних активів перешкоджає прийняттю виважених управлінських рішень для забезпечення конкурентоспроможності підприємств. Тому з метою формування адекватних інформаційних потоків для забез-

печення сучасних потреб менеджменту у різних галузях, ці проблеми слід негайно вирішити. Крім того, нагальною є розробка рекомендацій щодо вдосконалення організаційних і методичних положень обліково-аналітичного забезпечення процесу експлуатації необоротних активів підприємств на основі вдосконалення формування, накопичення, передачі, обробки, зберігання й використання облікових, аналітичних і контрольних даних про операції з основними засобами у процесі прийняття управлінських рішень.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у дослідження проблем зробили такі вітчизняні вчені, як М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, О.М. Галенко, С.Ф. Голов, Д.О. Грицишен, Н.О. Гура, Г.М. Давидов, Й.Я. Даньків, В.В. Євдокимов, А.Г. Заго-

родній, М.М. Зюкова, Г.А. Велш, В.В. Ковальов, Р.Н. Нідлз, Я.В. Соколов, Р.Н. Холт, Дж.К. Ван Хорн, А.Д. Шеремет, Д.Г. Шорт.

Віддаючи належне значущості попереднього доробку дослідників із цих питань, слід визнати, що окремі аспекти теорії, методики та організації обліку й аналізу процесу експлуатації необоротних активів є недостатньо розробленими і потребують подальших досліджень, спрямованих на їх удосконалення і розвиток з огляду на організаційно-технологічні особливості підприємств.

Науковий та практичний інтерес до цих питань зумовлений потребою формування ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення процесу експлуатації необоротних активів у межах виокремлених його технологічних складових як окремих заходів з метою підготовки достовірної облікової та аналітичної інформації для поліпшення використання об'єктів необоротних активів, зниження витратності їх утримання, оптимізації податкових розрахунків.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідження методичних засад процесу експлуатації необоротних активів на підприємстві. Відповідно до поставленої мети сформульовано такі завдання: визначити економічну сутність процесу експлуатації необоротних активів підприємств; дослідити організацію інформаційно-облікових потоків управління процесом експлуатації основних засобів підприємств.

## ВИКЛАД ОСНОВНИХ МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Важливим у вирішенні проблем якісних досліджень є проведення лексичного аналізу, при цьому економічна лінгвістика не висуває спеціальних вимог до виявлення сутності певних понять [3, с. 113]. Для обґрунтування економічної сутності — процесу експлуатації необоротних активів підприємств розглянемо суть складових такого поняття в гносеологічно-лінгвістичному аспекті. Так, згідно з Великим тлумачним словником української мови:

— процес — це послідовна зміна станів або явищ, яка відбувається закономірним порядком; хід розвитку чого-небудь; сукупність послідовних дій, засобів, спрямованих на досягнення певного наслідку [4, с. 1179];

— експлуатація — систематичне використання людиною продуктивних сил [4, с. 341].

Екстраполюючи наведені вище поняття та їх змістові характеристики в площину досліджуваної проблеми, із врахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств і нормативно-правових актів, можна сформулювати авторський підхід до визначення сутності процесу експлуатації необоротних активів підприємств, а саме:

— це корисне використання об'єктів необоротних активів у господарській діяльності протягом певного періоду, яке призводить до трансформації вартісних та якісних характеристик необоротних активів і, як наслідок, зумовлює необхідність проведення технічного огляду й обслуговування, ремонтів та поліпшень для досягнення статутних цілей підприємства.

Визначення самого поняття — процес експлуатації необоротних активів наводять у своїх працях дуже мало авторів. Так, науковці, характеризуючи суть поняття — експлуатація необоротних активів, пишуть, що це про-

цес корисного використання необоротних активів у виробничій діяльності підприємства протягом певного терміну та понесення витрат на їхній ремонт, модернізацію, добудову, заміну окремих частин та обслуговування. Однак понесення витрат на їх ремонт, модернізацію, добудову, заміну окремих частин та обслуговування не характеризує суть поняття, а є об'єктивним наслідком експлуатації необоротних активів, що пов'язано із необхідністю поліпшення необоротних активів для доведення до стану, в якому вони можуть приносити економічні вигоди суб'єкту господарювання.

Проблемним є питання визначення не тільки економічної сутності самого терміна — процес експлуатації необоротних активів, але й його інтерпретації в обліково-аналітичній системі управління через розкриття об'єктивних наслідків експлуатації, а саме зносу.

Знос — це втрата основними засобами їхньої споживчої вартості, що є невід'ємною стороною процесу перенесення їхньої вартості на створюваний за їх допомогою продукт. При цьому можна виділити такі типи зносу:

— фізичний знос необоротних активів, які беруть активну участь під час виконання робіт, при цьому його величина залежить від обсягу виконаних робіт;

— фізичний знос необоротних активів, які тимчасово не використовуються, наприклад, перебуваючи на консервації; при цьому його величина залежить від терміну та умов зберігання таких необоротних активів;

— моральний знос необоротних активів, поява якого пов'язана із науково-технічним прогресом.

У результаті зносу відбувається роздвоєння необоротних активів: вартісна частина залишається пов'язаною з натуральною формою, інша ж відокремлюється від них в амортизаційній частці. Знос є фізичним наслідком експлуатації необоротних активів, який завдяки обліковим інструментам інтерпретується в економічне явище — амортизацію як джерело відтворення необоротних активів. Деякі науковці зазначають, амортизація, безперечно, суто фінансовий, а не матеріальний процес.

Всі наведені типи зносу, будучи об'єктивним наслідком процесу експлуатації необоротних активів, зумовлюють необхідність відтворення останніх і відображення таких процесів у обліково-аналітичній системі управління. При цьому відтворення може відбуватися як у простій, так і в розширеній формі.

З огляду на предмет нашого дослідження та на те, що на законодавчому рівні таке поняття, як відтворення необоротних активів, не закріплене, розглянемо, в чому полягає його суть залежно від форми його здійснення:

— просте відтворення — це оновлення (відновлення) необоротних активів шляхом здійснення їх ремонтів і технічного обслуговування щодо тих об'єктів, які перебували у безпосередньому використанні на підприємстві, у якому вони були морально та фізично зношені;

— розширене відтворення — це таке оновлення (відновлення) необоротних активів, яке передбачає якісне та кількісне розширення діючих необоротних активів за рахунок їх поліпшень та здійснення капітальних інвестицій. Однак кризові явища в економіці країни та на підприємствах різних галузей зокрема обмежують можливості останніх у розширеному відтворенні матеріально-технічної бази, оскільки воно пов'язане з великими капітальними вкладеннями.

Узагальнення результатів дослідження вчених свідчить про те, що деякі автори ототожнюють такі поняття, як відтворення та оновлення, інші ж наповнюють їх різним змістом.

Отже, внаслідок здійснення процесу експлуатації необоротних активів останні фізично та морально зношуються, що зумовлює необхідність їх простого та розширеного відтворення. При цьому процес експлуатації необоротних активів слід розглядати як частину більш широкого постійно повторюваного в межах конкретного підприємства загального процесу їхнього відтворення.

Слід зазначити, що саме від ефективності процесу експлуатації залежить можливість подальшого відтворення необоротних активів та виконання їхніх функцій у виробничому процесі.

Отже, з метою підвищення ефективності процесу експлуатації необоротних активів підприємства повинні авансувати кошти для їхнього ремонту та різних видів поліпшень. З точки зору О. Г. Красоти [5, с. 8], процес експлуатації активних необоротних активів є складовою загального процесу кругообігу капіталу, що проявляється у виконанні специфічних функцій управління на кожній із стадій.

Зазначимо, що підприємства характеризуються довгим операційним циклом, що впливає на процес кругообігу капіталу.

Отже, забезпечити ефективну експлуатацію необоротних активів як передумову їх відтворення можна завдяки проведенню необхідних заходів, а саме:

- для підтримки у робочому стані протягом строку експлуатації — ремонти та технічне обслуговування;

- протягом строку експлуатації необоротних активів з метою збільшення майбутніх економічних вигід від експлуатації в порівнянні з первинно очікуваними — поліпшення для кількісного та якісного розширення необоротних активів.

Як уже було зазначено, діяльність підприємств передбачає значне залучення у процес виробництва машин та механізмів, які в процесі своєї експлуатації на відкритих майданчиках підлягають впливу кліматичних умов, що має суттєвий вплив на їхній знос.

Це призводить до втрати їх початкових технічних властивостей й не дозволяє отримати запланований результат від експлуатації необоротних активів.

При цьому виконання ремонтних робіт пов'язане із виникненням витрат, величина яких залежить від характеру експлуатації необоротних активів та їхнього стану. З огляду на значний знос необоротних активів на підприємствах та інтенсивну експлуатацію активних необоротних активів частка витрат на ремонти у собівартості продукції становить більше 20 %.

Відображення таких витрат у системі обліково-аналітичного забезпечення принципово залежить від правильності визначення організаційно-технічного заходу як облікової категорії, з чим на практиці виникають труднощі.

Це зумовлено тим, що кожен із наведених вище заходів по-різному відображається в обліково-аналітичній системі, що пов'язано з різною економічною суттю цих понять, а також відмінностями між податковим та бухгалтерським законодавством.

Такі відмінності проявляються тому, що згідно із П(С)БО 7 основні засоби збільшують первісну вартість необоротних активів, яка призводить до збільшення

майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об'єкта, можуть, з одного боку, витрати на поліпшення об'єкта необоротних активів (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо), а з іншого боку, витрати, пов'язані із ремонтом об'єкта, у порядку, встановленому податковим законодавством.

Водночас у ПКУ відсутні будь-які роз'яснення щодо останнього, а в П(С)БО 7 зазначено, що витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (зокрема шляхом ремонту) для одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат.

Така ситуація свідчить про те, що проблемними на нинішній час залишаються питання щодо віднесення витрат, які виникають при здійсненні такого виду організаційно-технічного заходу як ремонту.

Залежно від періодичності і трудомісткості технічного огляду та обслуговування, можна виділити такі його складові:

- щоденний планово-технічний огляд та обслуговування, яке включає перевірку технічного стану й усунення виявлених несправностей; роботи, пов'язані із підтримкою належного зовнішнього вигляду; заправлення експлуатаційними рідинами активних об'єктів необоротних активів тощо;

- технічний огляд та обслуговування під час консервації об'єктів необоротних активів і в період активної форми їх експлуатації.

На підприємствах використовують систему планово-попереджувального технічного обслуговування та ремонту техніки, яка є комплексом організаційно-технічних заходів, що мають попереджувальний характер, виконуються в плановому порядку і спрямовані на забезпечення справності й працездатності техніки, поліпшення її технічного стану та зниження витрат на експлуатацію [6, с. 63].

Обов'язковим до виконання для всіх власників техніки, незалежно від форм власності та відомчої належності, є своєчасне виконання системи планово-запобіжного ремонту техніки, яке дозволяє попереджати зниження її споживчих якостей внаслідок зносу механізмів, таким чином запобігаючи поломкам і як наслідок виникненню витрат на інші види ремонтів [2].

Така система планово-запобіжного ремонту включає періодичне техобслуговування, під яким розуміють обслуговування, що виконується через інтервали часу (або напруження), встановлені в експлуатаційній документації [1]. До найпоширеніших його видів належать:

- регламентоване обслуговування — обслуговування, що передбачається в нормативно-технічній або експлуатаційній документації та виконується з періодичністю і в обсязі, встановленому у ній (незалежно від технічного стану об'єкта на момент початку технічного обслуговування);

- обслуговування з періодичним контролем — це техобслуговування, яке доповнюється операціями, обсяг яких визначається технічним станом об'єкта у момент початку обслуговування;

- сезонне — обслуговування, що виконується для підготовки об'єкта до використання в осінньо-зимових або весняно-літніх умовах.

Враховуючи важливість ремонтів для відновлення технічних характеристик об'єктів необоротних активів, визріває потреба у систематизації їх ознак класифікації.

Акцентуючи увагу на наявності різних видів ремонтів, зазначимо, що система ремонтів необоротних активів класифікується за такими ознаками: за видами, за способами здійснення, за відношенням до плану, за відношенням до господарської діяльності, за приналежністю необоротних активів.

## ВИСНОВКИ

Доцільно вищенаведені методичні вказівки доповнити й такою ознакою, як за способом понесених витрат у результаті проведення ремонту, тобто на: ремонти, в результаті здійснення яких проведені витрати відносяться на витрати звітного періоду; ремонти, вартість яких зумовлює збільшення первісної вартості необоротних активів. Запропонована нами ознака класифікації ремонтів є ключовою для їх відображення в обліково-аналітичній системі управління підприємств. Дослідження показують, що виконання й відображення в обліку організаційно-технічних заходів, які забезпечують працездатність необоротних активів у процесі їх експлуатації, залежить від організаційної структури конкретного підприємства, а саме наявності чи відсутності відповідного структурного підрозділу (наприклад, ремонтного цеху). Тобто суб'єкти малого підприємництва, як правило, для здійснення технічного обслуговування, ремонту та поліпшення залучають спеціалістів з сторонніх організацій. Отже, авторський підхід до трактування сутності поняття процесу експлуатації необоротних активів з позицій обліку й аналізу полягає в тому, що для потреб обліку останній виступає як безпосереднє використання основних засобів для забезпечення статутних вимог діяльності, яке відображається через нарахування амортизації; як використання різних видів ресурсів на проведення операцій з техогляду й обслуговування, відтворення через проведення ремонтів, які призводять до виникнення витрат; використання різних видів ресурсів на проведення господарських операцій із поліпшення необоротних активів, при якому відбувається збільшення первинної вартості останніх. При цьому складові процесу експлуатації необоротних активів потребують адекватного вимогам управління відображення в обліково-аналітичній системі підприємства.

Досліджуючи сутність понять, з яких складається процес експлуатації необоротних активів підприємств та їх змістові характеристики із врахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств та вимог нормативно-правових актів, дозволяє запропонувати підхід до визначення сутності процесу експлуатації необоротних активів підприємств, а саме це корисне використання об'єктів необоротних активів у господарській діяльності протягом певного періоду, яке призводить до трансформації вартісних та якісних характеристик необоротних активів і, як наслідок, зумовлює необхідність проведення технічного огляду й обслуговування, ремонтів та поліпшень для досягнення статутних цілей підприємства. Встановлено необхідність удосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу експлуатації активної частини необоротних активів системі підприємств частини витрат, пов'язаних із технічним оглядом та обслуговуванням, ремонтом, всіма видами поліпшень (модер-

нізація, добудова, дообладнання, модифікація, реконструкція) тощо, з огляду на специфіку діяльності підприємств, основні засоби яких інтенсивно зношуються.

## Література:

1. ГОСТ 18322-78 Система технічного обслуговування і ремонту техніки. Терміни та визначення.
2. ДБН В.2.8-3-95 Будівельна техніка, оснастка, інвентар та інструмент. Технічна експлуатація машин.
3. Городянська Л. В. Відтворення необоротних активів на підприємствах України: теорія і практика обліку і аналізу / Л.В. Городянська. — К.: КНЕУ, 2008. — 224 с.
4. Бусел В.Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови / В.Т. Бусел. — К., Ірпінь: Перун, 2005. — 1728 с.
5. Красота О.Г. Управлінський облік експлуатації та оновлення сільськогосподарських машин та обладнання: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук / О.Г. Красота. — К., 2007. — 19 с.
6. Баладінський В.Л. Будівельна техніка: навч. посібник / О.М. Лівійський, Л.А. Хмара та ін. — К.: Либідь, 2001. — 368 с.
7. Матієшин М.М. Проблеми формування обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємств / Н.І. Пилипів, Ю.В. Максимів, М.М. Матієшин // Обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності: монографія. — Івано-Франківськ: Вид.-во Друкарня Фоліант, 2014. — С. 19—25.

## References:

1. Gosstandart (1978), "GOST 18322-78 The system of maintenance and repair of equipment. Terms and Definitions", available at: <http://helpnik.college.ks.ua/standart/gost/Catalog/Index/15/15094.htm> (Accessed 25 June 2016).
  2. Derzhkommistobuduvannia (1995), "DBN V.2.8-3-95 Construction machinery, equipment, inventory and tools. Technical operation of construction machines", available at: <http://profidom.com.ua/v-2/v-2-8/2417-dbn-v-2-8-3-95-budivelna-tehnika-osnastka-inventar-ta-instrument-tehnichna-jekspluatacija-budivelnih-mashin> (Accessed 25 June 2016).
  3. Horodians'ka, L.V. (2008), Vidtvorennia neoborotnykh avtyviv na pidpryiemstvakh Ukrainy: teoriia i praktyka obliku i analizu [Reproduction of irreversible assets at Ukrainian enterprises: theory and practice of accounting and analysis], KNEU, Kyiv, Ukraine.
  4. Busel, V.T. (2005), Velykyj tлумachnyj slovnyk suchasnoi ukrains'koi movy [Great Dictionary of modern Ukrainian language], Perun, Kyiv, Ukraine.
  5. Krasota, O.H. (2007), "Management accounting operation and renewal of agricultural machinery and equipment", Ph.D. Thesis, Economy, Kyiv, Ukraine.
  6. Baladins'kyj, V.L. Livijs'kyj, O.M. and Khmara, L.A. (2001), Budivel'na tekhnika [Construction machinery], Lybid', Kyiv, Ukraine.
  7. Matiieshyn M.M. (2014), "Problems of formation accounting and analytical support of sustainable development of enterprises", Oblikovo-analitychne zabezpechennia hospodars'koi diial'nosti [Accounting and analytical support of economic activity], Vyd.-vo Drukarnia Foliant, Ivano-Frankivs'k, Ukraine, pp. 19—25.
- Стаття надійшла до редакції 29.06.2018 р.*