

**Марія ГУМЕННА-ДЕРІЙ**

кандидат економічних наук, докторантка, Західноукраїнський національний університет,  
Тернопіль, Україна, m.derii@wunu.edu.ua  
ORCID ID: 0000-0003-0901-0080

## **СИСТЕМА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ТЕХНІЧНИХ РЕСУРСІВ ТА ЇЇ ПОЛІПШЕННЯ У БУДІВНИЦТВІ**

---

**Вступ.** Будівництво – одна із ключових галузей української економіки, управління якою потребує глибоких інженерних, логістичних та економічних знань. Серед важливих ресурсів будівельної галузі є технічні ресурси, основу котрих становлять будівельні машини й обладнання. Їх системно використовують під час виконання будівельно-монтажних робіт, вони значно полегшують працю будівельників і прискорюють терміни введення в експлуатацію будівель та споруд. Обліку будівельних машин і обладнання, як основних технічних ресурсів будівництва, на жаль, присвячено недостатньо уваги, проте ця тема була і залишається актуальною, тому потребує подальших наукових пошуків.

**Мета** – здійснити класифікацію основних технічних ресурсів у будівництві, аналіз стану та формування пропозицій із поліпшення системи їхнього обліку і, зокрема, системи рахунків аналітичного обліку.

**Методи.** Під час дослідження використовували загальні методи: системного підходу, індукції та дедукції, синтезу й узагальнення для поліпшення класифікації основних технічних ресурсів у будівництві, а також спеціальні методи – для аналізу стану та формування пропозицій із поліпшення системи обліку і, зокрема, системи рахунків аналітичного обліку основних технічних ресурсів у будівництві.

**Результати.** Сформульовано авторське визначення технічних ресурсів та уточнено перелік основних засобів, що належать до основних технічних ресурсів будівництва. Проаналізовано динаміку і питому масу основних засобів будівництва в Україні, а також структуру необоротних матеріальних активів одного із будівельних підприємств. Проведено класифікацію будівельних машин та обладнання із зазначенням потенційних номерів їхніх аналітичних рахунків, а також запропоновано низку класифікаційних ознак таких машин і обладнання для забезпечення інформаційних потреб користувачів показниками управлінського обліку. Узагальнено інформацію про найбільших міжнародних виробників будівельної техніки. Висловлено авторське бачення щодо актуальних проблем і окремих питань обліку основних засобів, у тому числі щодо обліку основних технічних ресурсів будівництва в частині резервування і покриття майбутніх поточних витрат на ремонті та поліпшення об'єкта ОЗ; відкриття окремого субрахунка 47.4 “Забезпе-

чення відновлення технічного парку”; переходу до обліку основних засобів за справедливою вартістю з документальним свідченням проведеної оцінки; відокремленого обліку витрат на експлуатацію й утримання будівельних машин та механізмів тощо.

**Перспективи.** В подальших дослідженнях доцільно розкрити завдання, методуку й організацію обліку основних технічних ресурсів будівельних підприємств із використанням інформаційно-комп’ютерних технологій, насамперед, бухгалтерських програм українського виробництва (“Діловод”, “BAS Бухгалтерія”, “IT-Enterprises”, “Master Бухгалтерія” тощо). Водночас необхідно розвивати наукові дослідження щодо економічної політики України та формування фінансових ресурсів для налагодження повного циклу власного виробництва будівельної техніки на українських машинобудівних заводах у контексті післявоєнної відбудови виробничих і невиробничих об’єктів за видами економічної діяльності із застосуванням інноваційних технологій будівництва, нових зразків будівельної техніки, нових підходів до автономного енергозабезпечення будівель та споруд (зокрема енергозабезпечення будинків майбутнього – “розумних будинків”) тощо.

**Ключові слова:** система обліку, технічні ресурси, будівельні машини, обладнання, будівництво, класифікація, субрахунки, система аналітичних рахунків.

**Табл.: 3, бібл.: 31.**

---

### **Mariia GUMENNA-DERII**

Ph. D. (Economics), West Ukrainian National University, Ternopil, Ukraine, m.derii@wunu.edu.ua  
ORCID ID: 0000-0003-0901-0080

### **THE SYSTEM OF ACCOUNTING FOR BASIC TECHNICAL RESOURCES AND ITS IMPROVEMENT IN CONSTRUCTION**

**Introduction.** Construction is one of the key sectors of the Ukrainian economy, the management of which requires deep engineering, logistics and economic knowledge. Among the important resources of the construction industry are technical resources, which are based on construction machinery and equipment. These machines and equipment are systematically used during construction and installation works and significantly facilitate the work of builders and speed up the commissioning of buildings and structures. Unfortunately, not enough attention has been paid to the accounting of construction machinery and equipment as the main technical resources of construction, but it was and is relevant, so we will try to deal with this topic in more detail.

**The purpose** of the article is to classify the main technical resources in construction, analyze the state and form proposals to improve their accounting system and, in particular, the system of analytical accounting accounts.

**Methods.** The study used general methods: systems approach, induction and deduction, synthesis and generalization in order to improve the classification of basic technical resources in construction, as well as special methods in order to analyze the state and form proposals to improve accounting and, in particular, analytical accounting. basic technical resources in construction.

**Results.** The author's definition of technical resources is formulated and the list of fixed assets that are part of the main technical resources of construction is specified. The dynamics and specific mass of fixed assets in Ukraine, as well as the structure of non-current tangible assets

*of one of the construction companies are analyzed. The classification of construction machinery and equipment with the indication of potential numbers of their analytical accounts, as well as a number of classification features of such machinery and equipment to meet the information needs of users with management accounting indicators. The information on the largest international manufacturers of construction equipment is generalized. The author's vision on current issues and some issues of accounting for fixed assets, including the accounting of basic technical resources of construction in terms of reservation and coverage of future current costs for repairs and improvements of health facilities; opening of a separate sub-account 47.4 "Ensuring the restoration of the technical park"; transition to accounting for fixed assets at fair value with documentary evidence of the assessment; separate accounting of operating costs and accounting of maintenance costs of construction machinery and equipment, etc.*

**Perspectives.** *In further research it is expedient to reveal the tasks, methods and organization of accounting of the main technical resources of construction enterprises using information and computer technologies, first of all, accounting programs of Ukrainian production ("Clerk", "BAS Accounting", "IT-Enterprises", "Master Accounting", etc.). At the same time, it is necessary to develop research on Ukraine's economic policy and the formation of financial resources to establish a full cycle of domestic production of construction machinery in Ukrainian machine-building plants in the context of postwar reconstruction of industrial and non-industrial facilities, new approaches to autonomous energy supply of buildings and structures (including energy supply of the houses of the future – "smart homes"), etc.*

**Keywords:** *accounting system, technical resources, construction machinery, equipment, construction, classification, subaccounts, analytical accounts system.*

**JEL Classification:** M40, M41, D24, L74.

---

---

**Постановка проблеми.** Основні технічні ресурси є невід'ємною частиною основних засобів. Водночас будівельні машини і механізми є провідними ресурсами у складі основних технічних ресурсів. Основні технічні ресурси дають змогу механізувати й автоматизувати усі види будівельно-монтажних робіт (БМР), полегшити умови праці будівельників і її безпеку, зменшити затрати праці в розрахунку на 1 млн грн обсягів виконаних БМР, скоротити терміни зведення будівель та споруд без втрати якості виконаних робіт і надійності експлуатаційних характеристик новобудов, що введені в експлуатацію замовниками. Система обліку основних технічних ресурсів у будівельних підприємствах передбачає питання,

пов'язані з обліком основних засобів, матеріальних необоротних активів зокрема та необоротних активів загалом. У науковій літературі проблеми обліку основних технічних ресурсів актуальні, однак вони мало досліджені, що стало підставою для продовження наукових пошуків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню проблем класифікації та системи обліку основних засобів (у тому числі основних технічних ресурсів) присвятили свої праці науковці С. Белінська [1], Ю. Гвоздєв [2], С. Голов [3], А. Гуменюк [4], Л. Гуцаленко [5], О. Єлісеєва [6], З.-М. Задорожний [7], С. Кафка [8], Л. Матвійчук [9], І. Мельничук, [10], Н. Мужевич [11], О. Петрик [12], Н. Пилипів [13], Ю. Примуш [14],

Ю. Рагуліна [15], А. Семенець [16], І. Феофанова [17], М. Шум [18], О. Щирська [19] та інші.

У своїх публікаціях вчені розкривають роль основних засобів (у тому числі основних технічних ресурсів) у діяльності підприємств та тенденції і проблеми їхнього обліку, оподаткування, контролю й аналізу; актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів; методологію та організацію обліку й аудиту необоротних матеріальних активів; методичні аспекти облікового забезпечення процесу експлуатації основних засобів (зокрема будівельної техніки) та витрат на неї; порядок обліку безоплатно одержаних необоротних активів; методику обліку фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств; український і зарубіжний досвід вирішення проблем застосування методів оцінки, переоцінки й обліку вартості основних засобів тощо.

Попри великий перелік наукових публікацій, які піднімають українські науковці щодо обліку основних засобів (у тому числі основних технічних ресурсів), О. Щирська виокремлює низку питань в українському обліку, що і досі залишаються невирішеними, в тому числі: “удосконалення визначення основних засобів, їх класифікації; відмінності в підходах до обліку оцінки вартості основних засобів з позицій податкового та фінансового обліку; використання застарілих реєстрів обліку основних засобів, необхідність покращення документообігу; надання рекомендацій щодо удосконалення оподаткування операцій з основними засобами при зміні системи із загальної на спрощену, внеску об’єктів до статутного капіталу; визначення значності та сутності оренди, рис, що відрізняють її від лізингу; визначення сутності амортизації та зносу основних засобів, удосконалення порядку нарахування амортизації основних засо-

бів; удосконалення відображення ремонтів основних засобів на рахунках обліку” [19, с. 426].

М. А. Шум, Л. В. Чуприна, А. О. Хільська торкаються глобальних проблем ведення обліку. На їхню думку: “До глобальних проблем відображення основних засобів у сучасному обліку, звітності та їх аналізу, ... слід віднести: зниження довіри користувачів і неможливість показати реальний стан основних засобів підприємства (достовірність інформації). Відповідно, ці проблеми ставлять перед звітністю певні завдання: підвищення ступенів довіри користувачів шляхом удосконалення облікових правил; вдосконалення методів і правил, пріоритетності принципів, що дають змогу звітним даним наблизитися до реальності шляхом посилення ролі принципу пріоритету змісту над формою” [18, с. 21].

**Мета** статті – здійснення класифікації основних технічних ресурсів у будівництві, аналізу стану та формування пропозицій із поліпшення системи їхнього обліку і, зокрема, системи рахунків аналітичного обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Технічні ресурси відіграють провідну роль у здійсненні будівельного виробництва, адже ці ресурси дають змогу виконувати складні будівельні роботи, операції і швидко переміщувати великі за обсягом та масою будівельні матеріали, деталі, конструкції на потрібне місце і висоту. Якби такі роботи, операції будівельники виконували вручну, то їм потрібно було б значно більше часу та зусиль. У галузі будівництва України задіяні такі групи технічних ресурсів, першість серед яких займають основні засоби: будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); інші основні засоби, а також інші необоротні матеріальні активи, насам-

перед: малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди.

Динаміку і питому масу основних засобів будівництва (у тому числі нових основних засобів за усіма видами економічної діяльності) подано в табл. 1. Протягом 2015–2020 рр. основні засоби будівництва в Україні збільшились з 62,1 млрд грн до 131,1 млрд грн. Водночас основні засоби в Україні загалом за цей же період збільшились лише на 38%.

Питома вага основних засобів будівництва збільшилася в основних засобах України з 0,81% до 1,24%, тобто у понад півтора рази. Якщо у 2015 р. в експлуатацію було прийнято нових основних засобів будівництва на суму 2,2 млрд грн, то у 2020 р. цей показник досягнув позначки 12,5 млрд грн або збільшився у 5,68 рази, тоді як основні засоби в Україні загалом збільшились лише у 1,74 рази.

Як бачимо, за досліджувані роки темпи приросту основних засобів будівництва в Україні, у тому числі і нових основних засобів будівництва, у 1,5–3,3 рази вищі за темпи приросту основних засобів загалом в Україні. Вважаємо, що це може свідчити про оновлення та нарощування технічного потенціалу української будівельної галузі і наявність певних фінансових ресурсів для закупівлі нових основних засобів.

Позитивним є і те, що ступінь зносу основних засобів будівництва досягнув у 2020 р. 49,5%, тоді як ступінь зносу усіх основних засобів в Україні загалом був на 9 в. п. більший.

Будівлі, споруди і передавальні пристрої в структурі необоротних матеріальних активів підприємств будівельної галузі займають найбільшу питому вагу, яка оцінюється приблизно у 45–50%.

Таблиця 1

**Динаміка і питома маса основних засобів будівництва в Україні протягом 2015–2020 рр.\***

№ з/п	Показники	Роки					Відхилення 2020 р. до 2015 р.	
		2015	2017	2018	2019	2020	+ ; -	%
1.	Основні засоби будівництва, млрд грн	62,1	78,7	91,7	117,1	131,1	+69,0	211,0
2.	Усього ОЗ в Україні, млрд грн	7641,4	7733,9	9610,0	9574,2	10577,3	+2935,9	138,0
3.	Питома маса ОЗ будівництва, % (гр. 1 : гр. 2) x 100 %.	0,81	1,02	0,95	1,22	1,24	+0,43	x
4.	Нові основні засоби будівництва, млрд грн	2,2	5,9	8,6	7,6	12,5	+10,3	568,2
5.	Усього нових ОЗ в Україні, млрд грн	216,7	237,8	306,1	437,7	376,4	+159,7	173,7
6.	Питома маса нових ОЗ будівництва у всіх нових ОЗ в Україні, % (гр. 4 : гр. 5) x 100 %.	1,02	2,48	2,81	1,74	3,32	+2,30	x
7.	Питома маса оновлених ОЗ будівництва у всіх ОЗ будівництва в Україні (гр. 4 : гр. 1) x 100 %.	3,54	7,50	9,38	6,49	9,53	+5,99	x
8.	Питома маса оновлених ОЗ у всіх основних засобах в Україні (гр. 5 : гр. 2) x 100 %.	2,84	3,07	3,19	4,57	3,56	+0,72	x
9.	Ступінь зносу ОЗ будівництва, %	53,0	45,7	44,5	51,4	49,5	- 3,5	x
10.	Ступінь зносу усіх ОЗ в Україні, %	60,1	55,1	60,6	56,9	58,5	- 1,6	x

\* Складено на основі [20, с. 225-227].

Так, для прикладу, в ТОВ “Тернопільбуд” ці активи на початку 2020 р. становили 149,9 млн грн або 47,96% від вартості необоротних матеріальних активів підприємства. Рівень зносу на той час становив 20,24%, що було найнижчим показником серед усіх необоротних матеріальних активів. Для порівняння, рівень зносу транспортних засобів на початку 2020 р. досягнув 64,5%, а це утричі вище від показника по будівлях, спорудах і передавальних пристроях [21].

Цінним для облікової науки і практики є дослідження А. Ф. Гуменюк, яке присвячене типовим помилкам в обліку основних засобів та нематеріальних активів підприємств. Зокрема, автор звертає увагу на те, що “як окремі об’єкти четвертої групи “Машини та обладнання” можуть обліковуватись котли, ... системи газопостачання. Їх доцільно обліковувати у витратах на поліпшення будівель (група 3). ... слід правильно укомплектувати комп’ютери підприємств. В складі основних засобів 4 групи “Машини та обладнання” часто окремо обліковуються системні блоки та монітори. ... Усі сервери та комп’ютери слід укомплектувати Актом комплектації та вводити в експлуатацію як окремий об’єкт” [4, с. 103]. Будівельно-монтажні роботи можуть виконуватися за допомогою певних технічних ресурсів (використання будівельних машин обладнання). Будівельні машини та обладнання в структурі необоротних матеріальних активів підприємств будівельної галузі також займають високу питому вагу, яка оцінюється на рівні 35–40%. Так, в ТОВ “Тернопільбуд” ці активи на початку 2020 р. становили 113,2 млн грн або 36,23% від вартості необоротних матеріальних активів підприємства. Рівень зносу на той час становив 43,75%, що було найнижчим показником серед усіх необоротних матеріальних активів [21].

Більшість спеціалізованого обладнання, яке використовують у будівництві, – це самохідні комплекси, що мають гусеничну або колісну ходову частину.

Основними видами машин є екскаватори, бульдозери, навантажувачі, автокрани, вантажний автотранспорт [22]. Будівельні машини й обладнання поділяють на класи, підкласи, групи і підгрупи, види та підвиди, а також на індекси. За призначенням будівельні машини й обладнання класифікують за відповідними підкласами машин і обладнання: 1) для земляних робіт; 2) підйомно-транспортні машини та обладнання; 3) для бурильних робіт; 4) для паливових робіт; 5) для бетонних та залізобетонних робіт; 6) для оздоблювальних, штукатурних і малярних робіт; 7) дорожньо-будівельні машини і обладнання; 8) ручні машини (механізований інструмент) [23].

Наведену класифікацію пропонуємо використати для деталізації аналітичних рахунків першого порядку до субрахунка 104 “Машини та обладнання” (табл. 2).

Крім того, пропонуємо також використовувати для потреб обліку і такі класифікаційні ознаки:

- щодо купівлі-продажу: нові будівельні машини та обладнання; будівельні машини та обладнання, які уже використовували в минулі періоди часу;
- за готовністю до виконання будівельно-монтажних робіт: робочі, неробочі (на складі, в ремонті, на консервації, в процесі модернізації, добудови тощо);
- за належністю будівельних машин та обладнання до власності підприємства: власні, орендовані, тимчасово залучені;
- за країною-виробником будівельних машин та обладнання: українські, зарубіжні;
- щодо виду оренди будівельних машин та обладнання: оперативна оренда, фі-

**Класифікація будівельних машин і обладнання\***

№ з/п	Підкласи машин і обладнання	Назви машин і обладнання	Шифри потенційних аналітичних рахунків до субрахунка 104 "Машини та обладнання"
1.	Машини і обладнання для земляних робіт	Екскаватори, траншеєкопачі, трубоукладачі, бульдозери, гідроножки, установки для проколу ґрунту, скрепери, автогрейдери, драги, земна-ряди, землесоси тощо.	104101 –104199
2.	Підйомно-транспортні машини та обладнання	Гідроманіпулятори, фронтальні та телескопічні навантажувачі; підйомники, розвантажувачі цементу, домкрати, підйомники, талі, лебідки, перенавантажувачі, авто- і баштові та гусеничні крани.	104201 –104299
3.	Машини і обладнання для бурильних робіт	Ямобури, бензобури, бурові установки, бурильно-кранові машини на базі автомобілів, пневмоколесний і гусеничний тракторів для буріння ям та свердловин, змінне бурове обладнання, машини для буріння шпурів, обладнання для буріння горизонтальних свердловин тощо.	104301 –104399
4.	Машини і обладнання для пальових робіт	Палейні копри, пальові молоти і віброзанурювачі тощо.	104401 –104499
5.	Машини і обладнання для бетонних та залізобетонних робіт	Бетонозмішувачі, автобетонозмішувачі, розчинозмішувачі та машини для гасіння вапна тощо.	104501 –104599
6.	Машини і обладнання для оздоблювальних, штукатурних і малярних робіт	Шліфувальні, штукатурні, затиральні, пересувні малярні станції, сушарки тощо.	104601 –104699
7.	Дорожньо-будівельні машини і обладнання	Асфальтозмішувальні установки; асфальто-укладальники; гідромолотки, гудронатори, агрегати для розмічення доріг; гідравлічні, бензинові та пневматичні відбійні молотки; фрезерні дорожні установки, кліщі для бордюрів; шворорізник, електро- та бензорізи, дорожні катки, вібромашини, бульдозери, авто-грейдери; скрепери; дорожні курвіметри тощо.	104701 –104799
8.	Ручні машини (механізований інструмент)	Дрелі, перфоратори, пилки дискові, електричні ножки, гайковерти, шуруповерти, шпильковерти, муфтоверти, клепальні молотки, русальна-чеканки, машини (свердлильні, різенарізні, різекручувальні, шліфувальні, фрезерні, полірувальні, ударні, ударнообертальні, спеціальні, універсальні, багатопиндельні тощо).	104801 –104899

\* Складено на основі [22; 23].

нансова оренда, без оренди будівельних машин й обладнання;

- стосовно походження орендаря будівельних машин та обладнання: український орендар; зарубіжний орендар;
- щодо системи обліку будівельних машин та обладнання: фінансовий, податковий, управлінський, статистичний облік;
- за галуззю, де використовують будівельні машини та обладнання: аграр-

ний сектор економіки, промисловість, будівництво, інші галузі;

- щодо застосування у виробничому процесі: виробничі, невиробничі;
- за джерелами придбання будівельних машин та обладнання: власні кошти, державні капітальні інвестиції, кредити банку, кошти індивідуальних замовників, інші джерела;
- за часом з початку експлуатації будівельних машин та обладнання у підприємстві

до 5 років, від 5 до 10 років, від 10 до 15 років, від 15 до 20 років, більше 20 років.

Основними нормативно-правовими актами, що регламентують питання обліку основних технічних ресурсів в Україні, є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [24], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [25] та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [26] та інші.

У “Правилах визначення вартості будівництва” (ДСТУ Б Д 1.1-1:2013) матеріально-технічні ресурси розглядають як “сукупність матеріальних ресурсів (матеріалів, виробів, конструкцій) та технічних ресурсів (будівельних машин та механізмів), які необхідні для виконання будівельних робіт” [27, с. 3].

Щоправда, автори цього визначення підійшли дуже спрощено до розуміння технічних ресурсів у будівництві, включивши до них лише будівельні машини та механізми. А треба було б сюди додати: земельні ділянки під будівельним об’єктом; будівлі та споруди; машини й обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади й інвентар; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; інвентарну тару (баки, цистерни, контейнери, діжки, ящики, коробки, упаковки, піддони, корзини, каністри тощо); права користування ресурсами природного середовища (зокрема права на користування земельними ділянками); авторське право і суміжні з ним права (право на комп’ютерні програми, компіляції даних (бази даних), передачі (програми) організацій мовлення) тощо.

Таким чином, технічні ресурси будівельного призначення, на нашу думку, – це нерухомі і рухомі дороговартісні ресурси, які використовують під час підготовчих,

основних і завершальних будівельних робіт з метою полегшення їхнього виконання працівниками будівельних професій (каменярами, бетонниками, мулярами, асфальтниками, кранівниками, водіями, трактористами-машиністами, зварювальниками, столярами, малярами, сантехніками, паркетниками та ін.).

Будівельні роботи зі спорудження житлових приміщень можна виконувати господарським або підрядним способами.

Якщо будівельні роботи виконують господарським способом, то можна використовувати власні або орендовані технічні ресурси, щодо яких ведеться індивідуальний облік на рахунках основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів або на позабалансовому рахунку орендованих основних засобів. Зокрема, технічні ресурси будівельне підприємство може створювати своїми силами, купувати, орендувати чи отримувати від замовника у тимчасове користування.

Технічні ресурси можуть зберігатися у гаражних боксах, ангарах, інших приміщеннях, як тих, що перебувають поряд з центральним офісом будівельного підприємства, так і тих, що розташовані на будівельних ділянках (об’єктах у місцях будівництва).

Витрати на придбання (виготовлення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, придбання (створення) нематеріальних активів ведуть на відповідних субрахунках 152–154 синтетичного рахунка 15 “Капітальні інвестиції”.

Після завершення цих робіт, витрати списують на певні субрахунки синтетичного рахунка 10 “Основні засоби”, а засоби або активи приймають до складу основних засобів на основі первинного документа “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” (тип. ф. № ОЗ-1).

На зворотному боці типової форми № ОЗ-1 вказують зміни у характеристиці, що

визнані реконструкцією або модернізацією. А саме: зазначають кошторисну вартість обсягу робіт, що виконаний під час проведення таких істотних змін, та фактичну вартість реконструкції чи модернізації.

“До вартості устаткування, меблів та інвентарю, що враховується в кошторисах на будівництво, належать:

а) вартість придбання (виготовлення) і доставки на приоб'єктний склад:

- комплектів усіх видів (технологічного, енергетичного, підйомно-транспортного, насосно-компресорного та іншого) устаткування, що монтується чи не монтується, в тому числі нестандартизованого (включаючи вартість його проектування);
- транспортних засобів, технологічно пов'язаних з процесом промислового виробництва, включаючи рухомий залізничний склад для перевезення вантажів по коліях, передбачених проектною документацією, а також спеціальний рухомий склад інших видів транспорту для перевезення немасових вантажів тощо;
- контрольно-вимірювальних приладів, засобів автоматизації і зв'язку тощо;
- інструменту, інвентарю, штампів, пристосувань, оснастки, спеціальних контейнерів для транспортування напівфабрикатів або готової продукції, які включаються до первісного фонду об'єктів виробничого призначення тощо;
- устаткування, інструменту, інвентарю, меблів та інших предметів внутрішнього оздоблення, необхідних для первісного оснащення об'єктів невиробничого призначення тощо;

б) вартість шефмонтажу устаткування та витрати з розмитнення (у разі необхідності)” [28, с. 6].

Бухгалтеру будівельного підприємства варто розуміти, що “Вартість придбаного та

змонтованого або встановленого підрядником устаткування, меблів, інвентарю включається до форми “Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати”, з підтвердженням розрахунками обґрунтованих витрат, пов'язаних з придбанням устаткування, меблів, інвентарю (відпускна ціна, транспортні та заготівельно-складські витрати)” [28, с. 55].

Придбані підприємством (виготовлені у підприємстві) основні засоби та інші необоротні матеріальні активи мають бути правильно оцінені. З цього приводу О. К. Єлісєєва та О. М. Ярьсько зазначають, що “між вітчизняним і міжнародним законодавством щодо оцінки основних засобів є спільні положення, зокрема в питанні оцінки основних засобів при їх будівництві. Однак у аспекті визначення первісної вартості є низка відмінностей, а саме визначення вартості основних засобів, придбаних за рахунок грантів та пайових інструментів” [6, с. 229].

О. А. Петрик і І. О. Мариніч присвятили своє дослідження питанням регулювання операцій із основними засобами, їхньої оцінки й обліку; обґрунтували специфіку, що впливає на формування вартості основних засобів; розкрили види оцінки і переоцінки основних засобів та їхнього відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Ці вчені-економісти констатують: “У світовій практиці для визначення вартості об'єктів оцінки використовують три основні методи: метод капіталізації доходу; метод порівняння аналогів продажу та метод витрат. ... У світовій практиці відомі два способи переоцінки основних засобів: здійснення індексації їх балансової вартості на індекс товарних цін; прямий перерахунок балансової вартості окремих видів основних засобів відповідно до рівня цін, який склався на ринку на цей основний засіб. Цей метод забезпечує більш точну переоцінку осно-

вних засобів, хоч і є більш трудомістким. ... У балансі підприємства основні засоби можуть зазначатися за первісною або за переоціненою вартістю. Ті з них, щодо яких здійснена переоцінка, відображаються за первісною вартістю, а інші засоби, за якими переоцінка не здійснювалася, – за первісною” [12, с. 55, 57].

Про відмінності (нерідко принципів) між українськими стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку і міжнародними стандартами фінансової звітності у частині методів та методик ведення обліку пишуть С. Ф. Голов, З.-М. В. Задорожний, С. М. Кафка, Л. Г. Семенен, Л. Т. Богуцька, зокрема щодо обліку безоплатних необоротних активів.

С. Ф. Голов детально розкриває 6 типових прикладів фактів господарського життя (ФГЖ), що пов’язані з українською і міжнародною практикою ведення обліку безоплатно отриманих необоротних активів. На думку науковця: “Облік безоплатно отриманих необоротних активів має враховувати економічну сутність та порядок набуття вигоди підприємством. Вигоду від безоплатного безумовного отримання необоротних активів слід визнавати доходом одночасно з визнанням таких активів. Вигоду від безоплатного умовного отримання необоротних активів доречно визнавати доходом у міру виконання умови отримання прав на ці активи” [3, с. 11].

Детальний розгляд типових прикладів ФГЖ дає змогу збагатити, насамперед, практику обліку необоротних активів і поліпшити ефективність облікового процесу.

С. М. Кафка вказує на те, що “при безоплатній передачі необоротних матеріальних активів, підприємство відображає витрати, пов’язані зі списанням таких активів на субрахунок 976 “Списання необоротних активів”. Суму зносу щодо безоплатно наданих основних засобів відображають за

дебетом субрахунок 131 “Знос основних засобів” у кореспонденції з кредитом рахунок 10 “Основні засоби”. Зобов’язання з ПДВ при передачі відображають за дебетом рахунок 976 “Списання необоротних активів” та кредитом 641 “Розрахунки за податками” ” [8, с. 203]. Авторка також висловлює думку про “доцільність удосконалення аналітичного обліку вибуття в розрізі причин вибуття шляхом використання таких субрахунків: 9761 “Списання безоплатно переданих необоротних активів”; 976.2 “Списання ліквідованих необоротних активів”; 97621 “Списання необоротних активів у результаті фізичного зношення”; 97622 “Списання необоротних активів у результаті моральної застарілості”; 97623 “Списання необоротних активів у результаті надзвичайних подій”; 97624 “Списання необоротних активів у результаті нестачі”; 97625 “Списання необоротних активів у результаті інших подій” [8, с. 204].

Деталізація назв рахунків, здійснена С. М. Кафкою, на наш погляд, на рівні аналітичного обліку має велике значення для розвитку не лише теорії бухгалтерського обліку, а й особливо для розвитку облікової практики, адже сприяє підвищенню аналітичності управлінського обліку та звітності щодо списання необоротних активів на рівні конкретного підприємства.

З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семенен, Л. Т. Богуцька щодо одержаних безоплатно необоротних активів висловлюють таку думку: “Вартість безоплатно одержаних інших необоротних матеріальних активів до моменту їхнього введення в експлуатацію доцільно відображати за дебетом субрахунок 184 “Інші необоротні активи”, а не субрахунків рахунок 11, як це передбачає Інструкція № 291. На відповідні субрахунки рахунок 11 слід відносити безкоштовно отримані інші необоротні матеріальні акти-

ви із субрахунка 184 лише після введення їх в експлуатацію” [7, с. 192–193].

Ми підтримуємо пропозицію цього авторського колективу (З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семенен, Л. Т. Богуцька) щодо віднесення на відповідні субрахунки рахунка 11 “Інші необоротні матеріальні активи” безкоштовно одержаних інших необоротних матеріальних активів із субрахунка 184 “Інші необоротні активи” лише після введення їх в експлуатацію. Цей субрахунок, на нашу думку, може виконувати роль транзитного субрахунка і на ньому обліковують активи, використовувати які, за очікуваннями, неможливо протягом 12 місяців з дати балансу, у тому числі грошових коштів, а також інших активів, котрі, зазвичай, не можна відображати на інших рахунках обліку необоротних активів. Спочатку сума на дебеті субрахунка 184 “Інші необоротні активи” кореспондує із кредитом субрахунка 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”, а потім суму з кредиту субрахунка 184 “Інші необоротні активи” відносять на дебет субрахунків рахунка 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

Н. І. Пилипів та М. М. Матієшин вказують на те, що існують розбіжності у податковому і фінансовому обліку щодо “витрат, які пов’язаних з ремонтом і поліпшенням об’єкта основних засобів, у сумі, що перевищує 10-відсотковий ліміт (згідно з п. 146.11 ПКУ), збільшують первісну вартість об’єкта основних засобів, щодо якого здійснювалися ремонт і поліпшення [30]. Ці автори пропонують “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” [12, с. 200].

У разі внутрішнього переміщення основного засобу в межах діяльності будівель-

ного підприємства також складають цей документ типової форми № ОЗ-1.

У тому разі, коли здійснено ремонт, реконструкцію чи модернізацію основних засобів, потрібно оформити такий первинний документ, як “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об’єктів” (тип. ф. № ОЗ-2).

Первинний документ “Акт списання основних засобів” (тип. ф. № ОЗ-3) будівельне підприємство використовує тоді, коли потрібно відобразити процес вибуття відповідного основного засобу (за винятком автомобільного транспорту) шляхом повної чи часткової його ліквідації (розбирання на металобрухт, отримання на склад незношених запасних частин або повне знищення, якщо він не підлягає відновленню).

Первинний документ “Акт на установку, пуск і монтаж будівельної машини” (тип. ф. № ОЗ-5) складають у будівельно-монтажних організаціях тоді, коли відбувається приймання, установка та пуск будівельних машин і механізмів будівельним підприємством від постачальника, а згодом відображення тут демонтажу та повернення машини чи механізму постачальнику. У цьому ж акті облікують виконану роботу машиною чи механізмом на будівельному майданчику і записи у цьому акті є підставою для проведення розрахунків між будівельним підприємством і підрядником. Акт складається у двох примірниках представником постачальника та будівельної ділянки, що експлуатує будівельні машини та механізми.

На об’єкті будівництва необхідно мати “Інвентарний список основних засобів” (тип. ф. № ОЗ-9) або інший список таких засобів (за умов комп’ютеризації обліку) з метою забезпечення пооб’єктного обліку основних засобів за місцем їхнього перебування (експлуатації) в розрізі матеріально відповідальних осіб.

Облік орендованих основних засобів будівельного призначення ведуть на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані основні засоби”. Для того, щоб орендувати такі засоби, необхідно скласти “Договір оренди”, де обов’язково необхідно вказати назви, марки, країни-виробники та роки введення в експлуатацію орендованих основних засобів; нормативний термін експлуатації; суму нарахованого на них зносу і їхню залишкову вартість; вид (оперативна чи фінансова) та термін оренди; вартість оренди і частку вартості орендованих основних засобів тощо.

Великі будівельні компанії можуть надати в оренду середнім, малим та мікропідприємствам будівельну техніку. Зокрема, київська будівельна компанія “Express Tehbud” надає “в оренду такі типи будівельної техніки: колісні екскаватори, гусеничні екскаватори, екскаватори-навантажувачі, фронтальні навантажувачі, асфальтоукладальники, катки, автогрейдери, дорожні фрези, бульдозери, прибиральна техніка, самоскиди та інше. Ця компанія збрала в своєму автопарку найпотужніші і продуктивні види спецтехніки від таких надійних іноземних виробників, як: Volvo (Швеція), Caterpillar (США), Hitachi (Японія), New Holland (Італія), JCB (Великобританія), Atlas (Польща), Wirtgen та VogeLe (Німеччина)” [30].

Характеристика десяти найбільших міжнародних виробників будівельної техніки у 2019 р., за оцінками експертів, подана у табл. 3.

Щодо української будівельної техніки, то, на жаль, у нашій державі така техніка не виробляється. Тому на далі, на наш погляд, одним із провідних напрямків розвитку українського промислового машинобудування, водночас із прискореним розвитком військового машинобудування для потреб Збройних сил України, має бути створення та динамічний розвиток за рахунок значних державних інвестицій низки сучасних ма-

шинобудівних заводів з виробництва будівельних машин і механізмів.

Згадана вище компанія “Express Tehbud” виконує низку видів економічної діяльності, серед яких: розроблення котловану, демонтаж будівель, монолітне будівництво і роботи, будівництво доріг, благоустрій території, загально будівельні роботи, будівництво фундаменту, комплексне будівництво, оренда будівельних машин і механізмів тощо [30].

Якщо ж будівельні роботи виконуються підрядним способом, то власні або орендовані технічні ресурси використовує підрядна організація, проте будівельне підприємство чи індивідуальний замовник щодо цих технічних ресурсів не веде жодного обліку, адже такий облік має вести підрядна організація.

У разі, коли є домовленість про динамічну договірну ціну, то “вартість експлуатації будівельних машин та механізмів у складі прямих витрат при взаєморозрахунках за обсяги виконаних робіт визначається на підставі фізичних обсягів виконаних робіт, нормативного часу роботи машин та вартості експлуатації машин за одиницю часу їх застосування (машино-година), передбаченої в договірній ціні. Вартість експлуатації будівельних машин та механізмів за одиницю часу їх застосування (машино-година) може уточнюватися відповідно до умов, передбачених договором” [28, с. 51].

С. М. Белінська та Н. М. Рябоконт стурбовані тим, що “Недостатній рівень достовірності та своєчасності інформації, належної аналітичної обробки даних про факти здійснення окремих операцій щодо розміщення, безпосереднього використання, технічного обслуговування, відновлення (ремонт) та поліпшення експлуатації основних засобів перешкоджає прийняттю виважених управлінських рішень для забезпечення конкурентоспроможності будівельних підприємств” [1, с. 51].

**Найбільші міжнародні виробники будівельної техніки\***

№ з/п	Назва виробника будівельної техніки та країна його перебування	Напрямки діяльності виробника будівельної техніки	Види будівельної техніки, яку виготовляє виробник
1.	Caterpillar Inc (США)	Компанія з виробництва важкої техніки, яка розробляє, виробляє, продає промислову техніку, двигуни, фінансові продукти та страхування клієнтам у всьому світі.	Найбільший у світі виробник будівельного та гірничодобувного обладнання, дизельних і газових двигунів, промислових газових турбін, дизель-електричних локомотивів.
2.	J. C. Bamford Excavators Limited (Великобританія)	Один із провідних світових виробників будівельної техніки.	Виробляє понад 300 видів будівельних машин і промислових машин, включаючи копачі (екскаваторів), екскаватори, трактори і дизельні двигуни.
3.	CNH Industrial N. V. (Великобританія, Нідерланди)	Одна з найбільших у світі компаній з виробництва капітальних товарів.	Займається виробництвом і постачанням вантажівок, комерційних транспортних засобів, автобусів та спеціальних транспортних засобів для гасіння пожеж, оборони й іншого використання, а також двигунів, трансмісій і осей для транспортних засобів та двигунів морського й енергетичного призначення.
4.	Hitachi Construction Machinery Co., Ltd. (Японія)	Провідний японський виробник будівельного обладнання.	Основні важкі обладнання hitachi та будівельної техніки продукти включають гідравлічні екскаватори, лісове обладнання, механічні та гідравлічні крани, гірничі самоскиди, гусеничні самоскиди та колісні навантажувачі.
5.	Deere & Company (США)	Один із провідних американських виробників промислової та будівельної техніки.	Виробляє сільськогосподарську, будівельну та лісову техніку, дизельні двигуни, трансмісії (осі, коробки передач), що використовуються у важкій техніці, та обладнання для догляду за газоном.
6.	Kobelco Construction Machinery (Японія)	Провідна виробнича компанія екскаваторів і кранів у Японії.	Основною продукцією компанії є гусеничні крани, колісні крани, робочі судна та інші будівельні машини.
7.	Komatsu Ltd (Японія)	Японська транснаціональна корпорація.	Виробляє будівельну, гірничодобувну та військову техніку, а також промислове обладнання, таке як прес-машини, лазери та термоелектричні генератори.
8.	Liebherr Group (Швейцарія)	Багатонаціональний виробник важкої техніки. Він має понад 100 компаній, структурованих на десять підрозділів.	Виготовляє землерухівні, гірничодобувні, мобільні крани, баштові крани, бетонні технології, морські крани, аерокосмічні та транспортні системи, верстати та системи автоматизації, побутову техніку та компоненти.
9.	Manitou Group (Франція)	Французький виробник важкої техніки, який виробляє навантажувачі, збирачі фруктів, телехендлери та іншу важку техніку.	Основні продукти групи включають: телехендлери, навантажувачі, заносні та трекові навантажувачі, зчленовані навантажувачі, повітряні робочі платформи, обладнання для зберігання та навісне обладнання.
10.	Mitsubishi Heavy Industries, Ltd (Японія)	Японська багатонаціональна компанія з машинобудування, електрообладнання та електро-ніки зі штаб-квартирою в Токіо, один із найбільших у світі виробників промислової та будівельної техніки.	Основною продукцією є: аерокосмічні компоненти, кондиціонери, літаки, автомобільні компоненти, навантажувачі, гідравлічне обладнання, верстати, ракети, обладнання для виробництва електроенергії, друкарські машини, кораблі та космічні ракети-носії.

\* Складено на основі [31].

Погоджуємося з думкою зазначених вище авторів на предмет негайного вирішення проблем.

Ю. В. Гвоздев та О. І. Герасименко пишуть про потребу в достовірній інформації з оцінки основних засобів: "У макроекономічному вимірі оцінка галузевого основного

капіталу необхідна для вироблення дієвої державної політики в частині технічного переоснащення ... виробництва. На мікрорівні реальна вартість основних засобів ... товаровиробників сприятиме об'єктивній оцінці авансованого основного капіталу та його періодичних витрат у формі амортизаційних відрахувань з метою аналізу виробничої діяльності й визначення рівня беззбитковості" [2, с. 28].

Йдеться про те, що основні засоби є визначальним елементом технічних ресурсів будь-якого підприємства, а уже технічні ресурси підприємств формують сукупні технічні ресурси місцевих громад, районів, областей і держави загалом. Чим більшу кількість та вищу продуктивність мають технічні ресурси підприємства, тим більший економічний потенціал воно має та може ефективніше працювати на відповідному ринку продукції (товарів, робіт, послуг). Цей економічний потенціал підприємства необхідно належно відображати в системі бухгалтерського (фінансового) й управлінського (внутрішньогосподарського) обліку.

О. А. Семенець та О. В. Панова зауважують: "На думку деяких зарубіжних економістів, наразі загальним тенденціям розвитку МСФЗ цілком відповідає відмова від обліку об'єктів за історичною вартістю і перехід до обліку за справедливою вартістю. Роль амортизації в цьому випадку буде грати так званий тест на погіршення (зниження) вартості активів або зобов'язань. Але це може привести до того, що бухгалтерський облік ускладниться. Все більшу роль буде грати професійне судження, бухгалтеру все частіше доведеться застосовувати різні оцінки" [16, с. 20].

В майбутньому, на нашу думку, вага професійного судження бухгалтера щодо підходів і методів оцінки основних засобів постійно зростатиме, тому бухгалтеру необхідно буде брати на себе відповідаль-

ність за потенційні ризики щодо правильності свого професійного судження і за очікувані збитки для підприємства.

"Натепер облік активів, визнаних відповідно до українського законодавства як основні засоби, регулюється такими міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (IAS) та фінансової звітності (IFRS), як IFRS 2 Share-based payment (Виплати пайовими інструментами), IFRS 3 Business Combinations (Об'єднання бізнесу), IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (Вибуття позаоборотних активів, що утримуються для продажу, і припинена діяльність), IAS 16 Property, Plant and Equipment Combinations (Основні засоби), IAS 17 Leases (Оренда), IAS 36 Impairment of Assets (Знецінення активів), IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Резерви, умовні зобов'язання й умовні активи), IAS 23 Borrowing Costs (Витрати за позиками), IAS 24 Related Party Disclosures (Розкриття інформації про пов'язані сторони), IAS 28 Accounting for Investments in Associates (Облік інвестицій в асоційовані підприємства), IAS 40 Investment Property (Інвестиційна нерухомість), IAS 41 Agriculture (Сільське господарство)" [14, с. 243].

Провідними стандартами для працівників обліку в Україні є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" і міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 16 "Основні засоби". Згадані вище автори зробили зіставлення цих стандартів та виявили низку суттєвих відмінностей, насамперед, у цілях та принципах складання фінансової звітності.

За максимальну гармонізацію П(С)БО 7 "Основні засоби" з М(С)БО 16 "Основні засоби" виступають також Ю. С. Рагуліна, В. С. Щолокова, Т. В. Польова Вони висловлюють побажання "запровадити способи можливого визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів, яка має

бути документально засвідчена; під час операцій обміну варто оцінювати об'єкт основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти" [15, с. 101].

Автори праві і щодо необхідності документального засвідчення факту обчислення справедливої вартості об'єкта основних засобів, бо це буде посиленням позицій підприємства перед податковими перевіркою; і щодо обмінних операцій, бо з практичної точки зору поділ основних засобів на подібні чи неподібні об'єкти не завжди є коректним.

Л. В. Гуцаленко, зважаючи на низку проблем, що пов'язані з веденням обліку основних засобів, висловлює наступну пропозицію: "Розробити конкретний стандарт обліку або нормативний акт, який регулював би механізм, інструменти та концепцію визначення активних ринків і справедливую вартість окремих видів основних засобів з метою їх достовірної оцінки, яка впливатиме на достовірність перенесення вартості основних засобів в процесі виробництва" [5, с. 72].

Вважаємо, що пропозиція є слушною та вчасною. Розроблення такого конкретного стандарту обліку чи нормативного акта, на нашу думку, доцільно розпочинати із узгодження категоріально-понятійного апарату, пов'язаного з концепцією, механізмами й інструментами ринкової економіки в Україні; видами оцінок; визнанням, визначенням і обліком вартостей окремих основних засобів під час їх надходження, внутрішньогосподарського переміщення та вибуття, ремонтів і поліпшення основних засобів, їх переоцінкою та зменшенням корисності, орендою (лізингом) тощо.

Л. О. Матвійчук пропонує використовувати "фасетно-ієрархічну структуру обліку основних засобів, яка дає змогу нагромаджувати інформації щодо кожного об'єкта, який належить підприємству на праві власності за кількома ключовими ознаками:

джерело надходження, первісна вартість, центр відповідальності, функціональне призначення, знос (нарахування амортизації), витрати на ремонт (за видами), напрямки вибуття" [9, с. 15].

Запровадження фасетно-ієрархічної структури обліку наявності та руху основних засобів у сучасному підприємстві, як ми вважаємо, може справді стабілізувати і значно підвищити ефективність його системи управління, але попередньо треба провести моделювання цієї системи та оцінити потенційні ризики, пов'язані із запровадженням нової структури обліку.

Н. В. Мужевич, досліджуючи витрати, що здійснюються під час експлуатації будівельної техніки, стверджує, що "витрати на утримання будівельної техніки за своїм характером є більше непрямими, тому їх необхідно відображати у статті "Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати" та на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Також доцільно у цьому додатку розподілити зазначені витрати на дві групи: "Витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин та механізмів" та "Витрати, пов'язані з утриманням будівельних машин та механізмів" [11, с. 190].

Пропозиція авторки реалістична, бо роздільний облік витрат на експлуатацію та витрат на утримання будівельних машин і механізмів дав би змогу точніше визначити ефективність використання таких машин і механізмів через співвідношення суми витрат на експлуатацію до загальної суми витрат на утримання й експлуатацію будівельних машин та механізмів.

І. В. Мельничук і Н. В. Мужевич пропонують "облік забезпечень на відтворення основних виробничих засобів вести в межах рахунка 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" на окремому субрахунку 47.4 "Забезпечення відновлення технічного пар-

ку” з виокремленням рахунків третього порядку: 47.4.1 “Ремонт будівельної техніки” та 47.4.2 “Оновлення парку будівельної техніки”. Нагромадження відповідних сум в обліку відображається записом: дебет рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” та кредит 47 рахунка “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, а в разі витрачання цих сум на капітальний ремонт, оновлення нової та прогресивної будівельної техніки складається запис: дебет рахунка 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” та кредит рахунків 20, 22, 31, 372, 65, 66, 63, 685 й ін.” [10, с. 190].

Пропозиція щодо відкриття окремого субрахунка 47.4 “Забезпечення відновлення технічного парку”, на нашу думку, заслуговує на увагу, й українські підприємства можуть, за певних умов, успішно застосувати її в обліковій практиці.

І. В. Фефанова і О. Д. Антонова справедливо вважають, що “Недосконалі процедури бухгалтерського обліку основних засобів впливають на фінансовий стан суб’єктів господарювання та якість їх звітності, що спричиняє багато проблем у сучасній економіці, а саме: надмірне зношення устаткування через завищені мінімальні терміни експлуатації призводить до зниження конкурентоспроможності продукції; неправильна оцінка основних засобів спотворює показники ефективності їх використання, що може бути однією із причин низької інвестиційної активності; недостатньо реальна оцінка активів викривляє вартість майнових комплексів, наслідком цього може бути їх необґрунтоване дроблення” [17, с. 207].

Таким чином, для забезпечення ефективності функціонування системи обліку основних технічних ресурсів у будівництві дуже важливо правильно їх класифікувати та обґрунтовано використовувати, насамперед, для потреб управлінського обліку.

**Висновки.** Технічні ресурси будівельного призначення – це нерухомі і рухомі дороговартісні ресурси, які використовують під час підготовчих, основних і завершальних будівельних робіт з метою полегшення їхнього виконання працівниками будівельних професій. Основні технічні ресурси є невід’ємною частиною основних засобів. Водночас будівельні машини і механізми є провідними ресурсами у складі основних технічних ресурсів. Протягом 2015–2020 рр. основні засоби будівництва в Україні збільшилися у понад 2 рази, тоді як основні засоби загалом лише на 38%. За досліджувани роки темпи приросту основних засобів будівництва в Україні, у тому числі і нових основних засобів будівництва, у 1,5–3,3 рази вищі за темпи приросту основних засобів загалом. Будівельні машини й обладнання в структурі необоротних матеріальних активів підприємств будівельної галузі займають високу питому вагу – 35–40%.

У статті проведено класифікацію будівельних машин та обладнання із зазначенням потенційних номерів їхніх аналітичних рахунків, а також запропоновано низку класифікаційних ознак таких машин і обладнання для забезпечення інформаційних потреб користувачів показниками управлінського обліку. Систематизовано дані про найбільших міжнародних виробників будівельної техніки. Висловлено авторське бачення щодо актуальних проблем і окремих питань обліку основних засобів, у тому числі щодо обліку основних технічних ресурсів будівництва в частині резервування і покриття майбутніх поточних витрат на ремонти та поліпшення об’єкта ОЗ; документальним свідченням проведеної оцінки; відокремленого обліку витрат відкриття окремого субрахунка 47.4 “Забезпечення відновлення технічного парку”; переходу до обліку основних засобів за справедливою вартістю; об-

ліку витрат на утримання й експлуатацію будівельних машин та механізмів тощо.

### Список використаних джерел

1. Белінська С. М., Рябоконт Н. М. Методичні засади процесу експлуатації основних засобів. *Агросвіт*. 2016. № 23. С. 51–55. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2016\\_23\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2016_23_10).
2. Геоздєв Ю. В., Герасименко І. О. Методичні підходи до оцінки основних засобів сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2016. № 22. С. 27–31. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2016\\_22\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2016_22_6).
3. Голов С. Облік безоплатних необоротних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 6. С. 3–11. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau\\_2013\\_6\\_2](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_6_2).
4. Гуменюк А. Ф. Типові помилки обліку основних засобів та нематеріальних активів підприємств метрології та стандартизації. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2018. № 4. С. 102–105. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu\\_ekon\\_2018\\_4\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2018_4_18).
5. Гуцаленко Л. В., Лазаришина І. Д., Марчук У. О., Зінкевич О. В. Облік та аналітична оцінка основних засобів в умовах розвитку інформаційної економіки : колект. монографія, навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2020. 252 с.
6. Єлісєєва О. К., Яресько А. М. Методи оцінки основних засобів в умовах законодавчих змін: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Економічний форум*. 2017. № 1. С. 223–230. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor\\_2017\\_1\\_35](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2017_1_35).
7. Задорожний З.-М. В., Семеген Л. Г., Богуцька Л. Т. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів : монографія. Тернопіль : THEU, 2012. 237 с.
8. Кафка С. М. Облік необоротних матеріальних активів: методологія та організація: монографія. Тернопіль : THEU, 2018. 502 с.
9. Матвійчук Л. О. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Рівненської області) : автореф. дис. ... канд. економ. наук. 08.00.09. Тернопіль, 2020. 20 с.
10. Мельничук І., Мужевич Н. Облік фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств. *Галицький економічний вісник*. 2018. № 2. С. 129–139. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev\\_2018\\_2\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2018_2_16).
11. Мужевич Н. В. Проблемні аспекти відображення в обліку витрат з експлуатації будівельної техніки. *Сталий розвиток економіки*. 2014. № 1. С. 185–193. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre\\_2014\\_1\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2014_1_26).
12. Петрик О. А., Мариніч І. О. Особливості оцінки та обліку вартості основних засобів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2015. № 4(1). С. 54–57. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr\\_2015\\_4\(1\)\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2015_4(1)_15).
13. Пилипів Н. І., Матієшин М. М. Проблемні аспекти обліку витрат, які виникають у процесі експлуатації основних засобів будівельних підприємств. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2014. Т. 19, Вип. 3 (4). С. 197–201. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu\\_econ\\_2014\\_19\\_3\(4\)\\_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2014_19_3(4)_46).
14. Примуш Ю. С., Морозова Є. П., Хідько О. Ю. Особливості обліку та аудиту основних засобів підприємства за міжнародними стандартами. *Вісник Одеського національного університету ім. І. І. Мечникова*. 2017. Т. 22, Вип. 11 (64). С. 242–245. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu\\_econ\\_2017\\_22\\_11\\_51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2017_22_11_51).
15. Рагуліна Ю. С., Щолокова В. С., Польова Т. В. Окремі аспекти методики обліку основних засобів підприємства. *Агросвіт*. 2019. № 22. С. 98–103. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2019\\_22\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2019_22_15).
16. Семенець А. О., Панова О. В. Аналіз сучасних підходів до оцінки основних засобів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 12 (4). С. 16–21. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr\\_2017\\_12\(4\)\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2017_12(4)_6).
17. Феофанова І. В., Антонова О. Д. Проблеми обліку основних засобів на підприємстві. *Молодий вчений*. 2020. № 11 (2). С. 205–208. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2020\\_11\(2\)\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2020_11(2)_20).

18. Шум М. А., Чуприна Л. В., Хільська А. О. Проблеми обліку та аналізу використання основних засобів підприємства. Економіка. Фінанси. Право. 2019. № 6. С. 20–22. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr\\_2019\\_6\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2019_6_6).
19. Щирська О. В. Проблеми сучасного обліку основних засобів та їх оподаткування в Україні. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2014. № 1. С. 421–428. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa\\_2014\\_1\\_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2014_1_46).
20. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
21. Фінансова звітність ТОВ “Тернопільбуд” за 2020 рік.
22. Виды строительной техники. URL : <https://bf-logistic.com.ua/a327949-vidy-stroitelnoj-tehniki.html>.
23. Класифікація будівельних машин. URL : <https://budtehnika.pp.ua/523-klasifikacya-budvelnih-mashin.html>.
24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>.
25. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.
26. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
27. Правила визначення вартості будівництва. ДСТУ Б Д 1.1-1:2013. Видання офіційне. К. : Мінрегіон, 2013. 91 с.
28. Настанова з визначення вартості будівництва. Кошторисні норми України. Наказ Міністерства розвитку громад та територій України від 01.11.2021 № 281. Про затвердження кошторисних норм України у будівництві. URL : <https://www.minregion.gov.ua/napryamki-diyalnosti/building/pricing/koshtorysni-normy-ukrayiny/koshtorysni-normy-ukrayiny-z-vyznachennya-vartosti-budivnyctva/koshtorysni-normy-ukrayiny-nastanova-z-vyznachennya-vartosti-budivnyctva/>.
29. Податковий кодекс України. Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
30. Будівельні роботи в Києві: розцінки. Компанія “Express Tehbud”. URL : <https://express-tehbud.com/uk/budivnicztvo>.
31. Top 10 Construction Machinery Manufacturers in the World 2019. URL : <https://blog.technavio.org/blog/top-10-construction-machinery-manufacturers>.

## References

1. Belinska, S. M., Riabokon, N. M. (2016). *Metodychni zasady protsesu ekspluatatsii osnovnykh zasobiv* [Methodical principles of the process of operation of fixed assets]. *Ahrosvit – Agroworld*, 23, 51-55 Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2016\\_23\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2016_23_10) [in Ukraine].
2. Hvozdiev, Yu. V., Herasymenko, I. O. (2016). *Metodychni pidkhody do otsinky osnovnykh zasobiv silskohospodarskykh pidpriemstv* [Methodical approaches to the valuation of fixed assets of agricultural enterprises]. *Ahrosvit – Agroworld*, 22, 27–31. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2016\\_22\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2016_22_6).
3. Holov, S. (2013). *Oblik bezoplatnykh neobrotnykh aktyviv* [Accounting for gratuitous non-current assets]. *Bukhhalterskyi oblik i audit – Accounting and auditing*, 6. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau\\_2013\\_6\\_2](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_6_2) [in Ukraine].
4. Humeniuk, A. F. (2018). *Typovi pomylky obliku osnovnykh zasobiv ta nematerialnykh aktyviv pidpriemstv metrolohii ta standartyzatsii* [Typical errors in accounting for fixed assets and intangible assets of metrology and standardization]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky – Bulletin of Khmelnytsky National University. Eco-*

onomic Sciences, 4, 102-105. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu\\_ekon\\_2018\\_4\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2018_4_18).

5. Hutsalenko, L. V., Lazaryshyna, I. D., Marchuk, U. O., Zinkevych, O. V. (2020). *Oblik ta analitychna otsinka osnovnykh zasobiv v umovakh rozvytku informatsiinoi ekonomiky [Accounting and analytical assessment of fixed assets in the development of information economy]*. Kyiv: Tsentr uchbovnoi literatury [in Ukraine].

6. Yelisieieva, O. K., Yaresko, A. M. (2017). *Metody otsinky osnovnykh zasobiv v umovakh zakonodavchyykh zmin: vitchyzniani ta zarubizhnyi dosvid [Methods of valuation of fixed assets in the context of legislative changes: domestic and foreign experience]*. *Ekonomichniy forum – Economic Forum*, 1, 223-230. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor\\_2017\\_1\\_35](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2017_1_35).

7. Zadorozhnyi, Z.-M. V., Semehen, L. H., Bohutska, L. T. (2012). *Aktualni pytannia oblikovoi polityky pidpriemstv shchodo neoborotnykh aktyviv [Current issues of accounting policy of enterprises for non-current assets]*. Ternopil: TNEU [in Ukraine].

8. Kafka, S. M. (2018). *Oblik neoborotnykh materialnykh aktyviv: metodolohiia ta orhanizatsiia [Accounting for non-current tangible assets: methodology and organization]*. Ternopil: TNEU [in Ukraine].

9. Matviichuk, L. O. (2020). *Oblik i audyt osnovnykh zasobiv (na materialakh ahrarnykh pidpriemstv Rivnenskoï oblasti) [Accounting and audit of fixed assets (on the materials of agricultural enterprises of Rivne region)]*. (Thesis: 08.00.09). Ternopil [in Ukraine].

10. Melnychuk, I., Muzhevych, N. (2018). *Oblik finansovoho zabezpechennia vidtvorennia osnovnykh zasobiv budivelnykh pidpriemstv [Accounting for financial support for the reproduction of fixed assets of construction companies]*. *Halytskyi ekonomichniy visnyk – Galician Economic Bulletin*, 2, 129–139. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev\\_2018\\_2\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2018_2_16).

11. Muzhevych, N. V. (2014). *Problemni aspekty vidobrazhennia v obliku vytrat z ekspluatatsii budivelnoi tekhniki [Problematic aspects of reflection in the accounting of costs for the operation of construction*

*equipment]*. *Stalyi rozvytok ekonomiky – Sustainable Economic Development*, 1, 185–193. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre\\_2014\\_1\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2014_1_26).

12. Petryk, O. A., Marynych, I. O. (2015). *Osoblyvosti otsinky ta obliku vartosti osnovnykh zasobiv [Features of assessment and accounting for the value of fixed assets]*. *Ekonomika. Finansy. Pravo – Economy. Finances. Right*, 4 (1), 54–57. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr\\_2015\\_4\(1\)\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2015_4(1)_15).

13. Pylypiv, N. I., Matiieshyn, M. M. (2014). *Problemni aspekty obliku vytrat, yaki vynykaiut u protsesi ekspluatatsii osnovnykh zasobiv budivelnykh pidpriemstv [Problematic aspects of the form of vytrat, yaki vynykaiut in protsesi ekspluatatsii osnovnykh zasobiv budivelnykh pidpriemstv]*. *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomika – Bulletin of Odessa National University. Economics*, 19, 197–201. (Vol. 3 (4)). Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu\\_ekon\\_2014\\_19\\_3\(4\)\\_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_ekon_2014_19_3(4)_46).

14. Prymush, Yu. S., Morozova, Ye. P., Khidko, O. Yu. (2017). *Osoblyvosti obliku ta audytu osnovnykh zasobiv pidpriemstva za mizhnarodnymy standartamy [Features of accounting and auditing of fixed assets of the enterprise according to international standards]*. *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu im. I. I. Mechnykova – Bulletin of Odessa National University*, 22, 242–245. (Vol. 11 (64)) [in Ukraine].

15. Rahulina, Yu. S., Shcholokova, V. S., Polova, T. V. (2019). *Okremi aspekty metodyky obliku osnovnykh zasobiv pidpriemstva [Some aspects of the method of accounting for fixed assets of the enterprise]*. *Ahrosvit – Agroworld*, 22, 98–103. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2019\\_22\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2019_22_15).

16. Semenets, A. O., Panova, O. V. (2017). *Analiz suchasnykh pidkhodiv do otsinky osnovnykh zasobiv [Analysis of modern approaches to the valuation of fixed assets]*. *Ekonomika. Finansy. Pravo – Economy. Finances. Law*, 12 (4), 16–21. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr\\_2017\\_12\(4\)\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2017_12(4)_6).

17. Feofanova, I. V., Antonova, O. D. (2020). *Problemy obliku osnovnykh zasobiv na pidpriemstvi [The problem of accounting for fixed assets at the enterprise]*. *Molodyi vchenyi – Young Scientist*,

- 11 (2), 205–208. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2020\\_11\(2\)\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2020_11(2)_20).
18. Shum, M. A., Chupryna, L. V., Khilska, A. O. (2019). *Problemy obliku ta analizu vykorystannia osnovnykh zasobiv pidpriemstva* [The problem of accounting and analysis of the use of fixed assets of the enterprise]. *Ekonomika. Finansy. Pravo – Economy. Finances. Law*, 6, 20–22. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr\\_2019\\_6\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2019_6_6).
19. Shchyrskaya, O. V. (2014). *Problemy suchasnoho obliku osnovnykh zasobiv ta yikh opodatkovannia v Ukraini* [Problems of modern accounting of fixed assets and their taxation in Ukraine]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii – Accounting, Analysis and Audit: Problems of Theory, Methodology, Organization*, 1, 421–428. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa\\_2014\\_1\\_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2014_1_46).
20. Ofitsiynyi sait Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy [Official site of the State Statistics Service of Ukraine]. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
21. Finansova zvitnist TOV “Ternopilbud” za 2020 rik [Financial statements “Of Ternopilbud LLC” for 2020] [in Ukraine].
22. Vidy stroitelnoi tekhniki [Types of construction equipment]. Available at: <https://bf-logic.com.ua/a327949-vidy-stroitelnoj-tehniki.html>.
23. Klasyfikatsiia budivelnykh mashyn [Classification of construction machinery]. Available at: <https://budtehnika.pp.ua/523-klasifikacya-budvelnih-mashin.html>.
24. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 “Osnovni zasoby”. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 r. № 92. [National Accounting Regulation (Standard) 7 “Fixed Assets”. Order of the Ministry of Finance of Ukraine]. (2000, April, 27). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>.
25. Metodichni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.09.2003 r. № 561. [Methodical recommendations on accounting of fixed assets. Order of the Ministry of Finance of Ukraine]. (2003, September, 30). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.
26. Instruksiiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291. [Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations. Order of the Ministry of Finance of Ukraine]. (1999, November, 30). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
27. Pravyla vyznachennia vartosti budivnytstva. DSTU B D 1.1-1:2013 (2013). Vydannia ofitsiine [Rules for determining the cost of construction. DSTU B D 1.1-1: 2013 (2013). Official edition]. Kyiv: Minrehion [in Ukraine].
28. Nastanova z vyznachennia vartosti budivnytstva. Koshtorysni normy Ukrainy. Nakaz Ministerstva rozvytku hromad ta terytorii Ukrainy vid 01.11.2021 № 281. [Guidelines for determining the cost of construction. Estimates of Ukraine. Order of the Ministry of Development of Communities and Territories of Ukraine]. (2021, November, 01). Available at: <https://www.minregion.gov.ua/napryamki-diyalnosti/building/pricing/koshtorysni-normy-ukrayiny/koshtorysni-normy-ukrayiny-z-vyznachennya-vartosti-budivnytstva/koshtorysni-normy-ukrayiny-nastanova-z-vyznachennya-vartosti-budivnytstva/>.
29. Podatkovyi kodeks Ukrainy. Zakon Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 roku № 2755-VI [Tax Code of Ukraine. Law of Ukraine]. (2010, December, 2). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
30. Budivelni roboty v Kyievi: roztsinky. Kompaniia “Express Tehbud” [Construction work in Kiev: prices. “Express Tehbud” Company]. Available at: <https://express-tehbud.com/uk/budivnicztvo>.
31. Top 10 Construction Machinery Manufacturers in the World 2019. Available at: <https://blog.technavio.org/blog/top-10-construction-machinery-manufacturers>.

Стаття надійшла до редакції 20.11.2021.