

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ КОНСЕРВАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Проаналізовано нормативно-правові документи, що стосуються регулювання обліку консервації основних засобів будівельних підприємств. Акцентовано увагу на процесі проведення амортизації основних засобів, що знаходяться на консервації. Запропоновано алгоритм порядку проведення консервації основних засобів будівельних підприємств.

Ключові слова: бухгалтерський облік, консервація, основні засоби, будівельні підприємства

Matieshyn M.

ORGANIZATIONAL BASIS OF CONSERVATION CONSTRUCTION ACCOUNTING OF BUILDING ENTERPRISES FIXED ASSETS

The normative and legal documents relating to the regulation of accounting preservation of fixed assets in building enterprises are analyzed. Attention is focused on the process of fixed assets amortization which is in conservation. Algorithm procedure of fixed assets conservation in building enterprises is offered.

Keywords: accounting, conservation, fixed assets, building enterprises

1. Вступ

У кризових умовах господарювання будівельні підприємства вимушено призупиняють виконання будівельно-монтажних робіт, а це, зважаючи на велику тривалість операційного циклу, призводить до появи незавершеного будівництва, яке породжує простій активної частини основних засобів на будівельних майданчиках. У такій ситуації актуалізується необхідність вирішення проблеми організаційного забезпечення процесу консервації основних засобів у обліку, який спрямований не просто на припинення використання об'єктів за призначенням, але й для підтримки їх у стані, придатному до дальшої експлуатації.

Питання організації обліку консервації об'єктів основних засобів вивчали такі вчені та практики, як: Г. Бикова, К. Безверхий [8], Н. Виговська [7], Т. Деркач, Ю. Кузьмінський, В. Марченко, О. Миронова, О. Пилипенко та інші. Проте праці, які б розкривали організаційні аспекти обліку консервації та розконсервації об'єктів основних засобів будівельних підприємств, є відсутніми в сучасних умовах, що свідчить про необхідність досліджень у цьому напрямку.

Мета статті – дослідження організаційних основ обліку консервації основних засобів будівельних підприємств в умовах нестабільної ринкової економіки.

2. Організаційні основи побудови обліку консервації основних засобів будівельних підприємств

Для вирішення питання побудови обліку консервації основних засобів необхідно враховувати

вимоги нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку (рис. 1).

Варто зазначити, що організаційні основи порядку підготовки до консервації, її проведення та розконсервації основних засобів встановлює Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств, затверджене постановою Кабінету міністрів України від 28.10.1997 р. № 1183 [1] (далі – Положення №1183). Проте зазначене Положення є обов'язковим для виконання тільки для тих суб'єктів господарювання, які мають стратегічне значення для економіки та безпеки держави, а також засновані на державній власності (частка такої власності у зареєстрованому капіталі підприємств законодавчо не визначена).

Вичерпний перелік стратегічних підприємств визначено Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави” від 23.12.2004 р. №1734 [2] (далі – Постанова №1734). Відтак, це, переважно, науководослідні установи з експериментальним виробництвом, машинобудівні, фармацевтичні підприємства, хімічна галузь тощо. При цьому жодного “представника” будівельної галузі у Постанові №1734 не наведено, тому Положення №1183 для будівельних підприємств має рекомендаційний характер та застосовується у добровільному порядку.

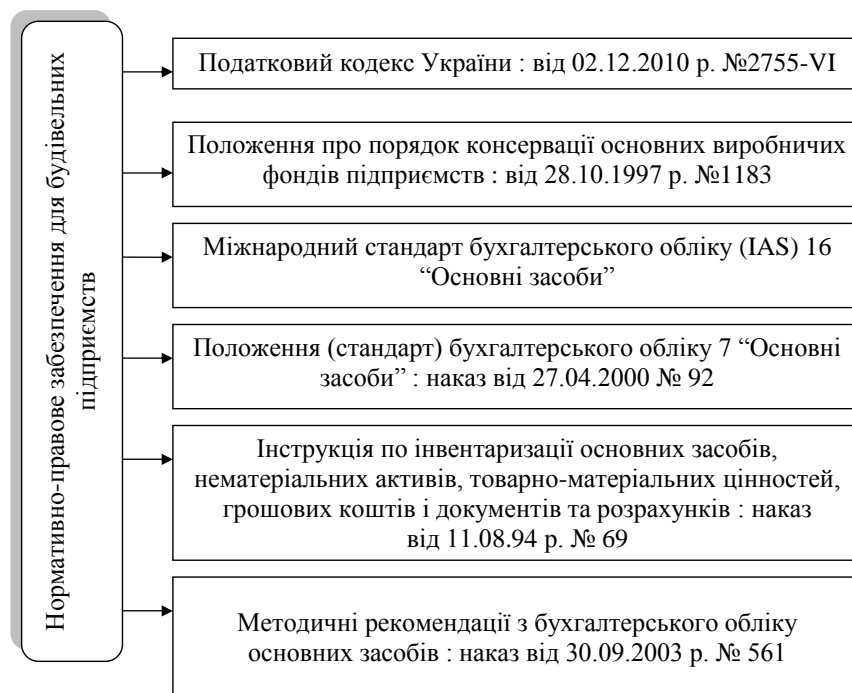


Рис. 1. Нормативно-правове забезпечення обліку консервації основних засобів (сформовано автором)

Варто зазначити, що у використанні термінології, наведеній у нормативно-правових актах, що стосуються регулювання обліку консервації основних засобів, наявні певні розбіжності. Наприклад, згідно з п. 2 Положення № 1183, консервація основних фондів підприємств – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більше трьох років) зберігання основних фондів підприємств у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування [1].

Не викликає сумніву необхідність використання замість терміну “основні фонди” визначення, яке наведено у П(С)БО 7 “Основні засоби” [3] та МСБО (IAS) 16 “Основні засоби” [4], а саме: “основні засоби”; і це підтверджено дослідженнями вчених різних економічних спеціальностей.

При цьому проблема полягає не в використанні того чи іншого терміну, вона значно глибша – в економічній суті зазначених понять, які, попри наявність спільних ознак, не можна ототожнювати. Не зупиняючись детально на відмінностях між вищезазначеними термінами, наведемо лаконічну й змістовну думку вченого В. Г. Андрійчука, який відслідковує цю відмінність через категорію “зносу”. Так, автор пише з цього приводу: “... “фонди” не зношуються, а зношуються матеріально-речові елементи: “засоби праці”, “... фонди – це вже грошовий вираз засобів виробництва” [5].

Вважаємо, що термін “основні фонди” більше вживається у політекономії та економічній теорії, тоді як термін “основні засоби” є характерним для прикладної економіки. Вищезазначене свідчить, що доцільним є приведення понятійного апарату нормативно-правових актів, наведених на рис. 1, у відповідність між собою.

Також необхідно наголосити на наявній відмінності між П(С)БО 7 “Основні засоби” [3] і МСБО (IAS) 16 “Основні засоби” [4] щодо нарахування амортизації законсервованих об’єктів основних засобів. Відтак, згідно з першим документом, амортизацію на законсервовані об’єкти основних засобів не нараховують, а згідно з останнім – нарахування здійснюють до моменту, поки такий об’єкт основних засобів не буде амортизований повністю. Що стосується податкового аспекту цієї проблеми, то згідно з Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ), нарахування амортизації на основний засіб призупиняється на період його виводу з експлуатації для консервації на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації [6].

Вважаємо цілком виправданим підхід, згідно з яким не здійснюється нарахуванням амортизації на законсервовані основні засоби, оскільки вони не беруть участі у виробничому процесі, і тому не можуть переносити свою вартість на виготовлену продукцію (роботи чи послуги). Це дає можливість об’єктивно враховувати чинник амортизації на формування собівартості продукції (робіт, послуг).

Серед учених побутує думка щодо необхідності нарахування амортизації на об’єкти основних засобів, які знаходять на консервації, проте за меншими ставками, ніж для тих, що знаходяться в процесі експлуатації. Так, наприклад, Н. Г. Виговська зазначає, що “цілком логічною буде пропозиція нарахувати амортизацію на недіючі засоби праці, однак, за більш низькими нормами амортизаційних відрахувань. Це пов’язано з меншою величиною фізичного і морального зносу недіючих основних засобів в порівнянні з діючими” [7, с. 10].

З економічної точки зору вважаємо думку автора цілком логічною, особливо зважаючи на стрімкий розвиток технологій, які мають безпосередній вплив на моральний знос основних засобів (незалежно від того, законсервовані вони чи ні). Водночас, вважаємо, що у зв'язку з тим, що ведення обліку на підприємствах в силу певних обставин і так є трудомістким процесом, то будь-яке ускладнення його ведення без досягнення цілком конкретного економічного ефекту не є доцільним. Тим паче, що саме в аспекті нарахування амортизації на законсервовані основні засоби немає відмінностей у вимогах П(С)БО 7 “Основні засоби” [4] та ПКУ [6].

Дослідження показали, що в обліковій практиці будівельних підприємств трапляються випадки некоректного віднесення недобудованих об'єктів будівництва (незавершеного будівництва) до складу тих об'єктів основних засобів, які, внаслідок вимушеного зменшення діяльності, можуть бути законсервованими.

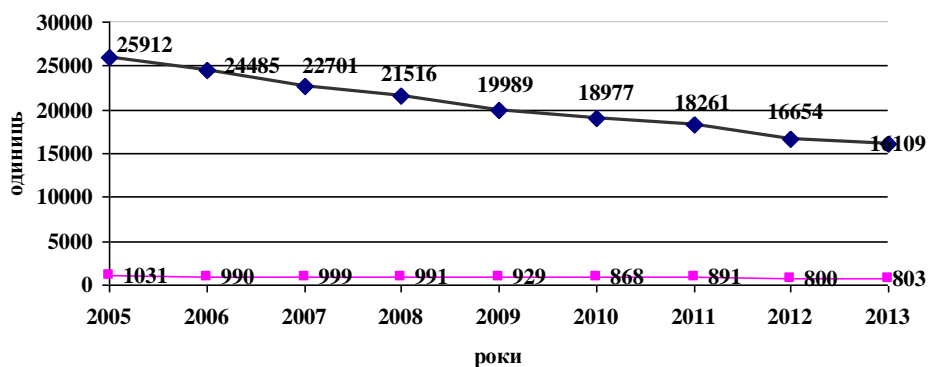


Рис. 1. Наявність об'єктів незавершеного будівництва станом на 1 січня 2004-2014 рр. по Україні та Івано-Франківській області
(згруповано автором за даними Держкомстату України [9])

Неможливість такого віднесення впливає з вимог П(С)БО 7 “Основні засоби” щодо визначення об'єкту основних засобів як закінченого пристрою з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремленого предмету, призначеного для виконання певних самостійних функцій; відокремленого комплексу конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою [4].

Таким чином, недобудовані об'єкти будівництва з точки зору бухгалтерського обліку є капітальними інвестиціями в необоротні матеріальні активи, і тільки після введення їх в експлуатацію їх доцільно зараховувати до об'єктів основних засобів. Досліджуючи обліково-аналітичні аспекти бухгалтерського обліку консервації основних засобів бу-

дівельних підприємств, К. Безверхий зазначає: “вважаємо за доцільне запропонувати дискусію щодо порядку організації обліку законсервованих об'єктів капітальних інвестицій, таких як недобудовані – цехи, будинки, споруди, кораблі, літаки тощо” [8, с.18].

Варто зауважити, що проблема організації обліку процесу консервації об'єктів капітальних інвестицій в необоротні матеріальні активи є вкрай актуальною для будівельної галузі, що пов'язано зі значними обсягами незавершеного будівництва по всій Україні.

Актуальність таких досліджень підтверджується даними Державної служби статистики України, які свідчать про те, що станом на 1 січня 2013 р. загальна кількість незавершених будівель та інженерних споруд становила 16109 одиниць, у тому числі в Івано-Франківській області – 803 об'єкти незавершеного будівництва (рис. 1).

Вважаємо справедливою думку М. Л. Пятова [10], який зазначає, що “... всі можливі економічні вигоди, які фірма може отримати від ведення бухгалтерського обліку, лежать у сфері облікової політики”. Це є особливо важливо для тих об'єктів обліку, для яких відсутнє чітке нормативно-правове регулювання, зокрема, консервації основних засобів на будівельних підприємствах.

Тому, розглядаючи питання щодо організації останнього в обліку, необхідно наголосити на необхідності розкриття його в обліковій політиці, яка є фундаментом системи обліково-аналітичного забезпечення управління. Однак, дослідження показують, що на практиці цьому питанню приділяється вкрай мало уваги, що не сприяє формуванню якісної й системної обліково-аналітичної інформації.

Проведене дослідження дозволило дійти до висновку про необхідність формування облікової політики щодо консервації основних засобів будівельних підприємств, яка передбачає вибір: порядку проведення консервації основних засобів будівельних підприємств, визначення термінів і умов розконсервації, виходячи з галузевої специфіки їх

діяльності; критеріїв класифікації законсервованих основних засобів як передумову організації обліково-аналітичного забезпечення щодо них; посадових осіб, які відповідають за організацію, проведення та техніко-економічне обґрунтування консервації основних засобів, а також закріпленням такої інформації у відповідних посадових інструкціях; порядку нарахування амортизаційних відрахувань, які стосуються об'єктів основних засобів, що перебувають на консервації; робочого плану рахунків бухгалтерського обліку будівельного підприємства із визначенням місця у ньому законсервованих основних засобів; порядку відображення в бухгалтерському обліку витрат на консервацію та утримання законсервованих об'єктів основних засобів; порядку розробки документи, на основі яких буде здійснюватись облік консервації основних засобів, і відобразити це у графіку документообігу; порядку відображення обліку консервації основних засобів у звітності.

Виходячи з вимог Положення №1183, нами запропонований алгоритм порядку проведення консервації основних засобів будівельних підприємств з виділенням таких етапів (рис. 2).

Розглянемо більш детально кожен з етапів проведення консервації основних засобів будівельних підприємств. Комісія з питань проведення консервації основних засобів створюється розпорядчим документом керівника підприємства, який і повинен очолювати таку комісію. К. Безверхий вважає,

взагалі. Для цього в наказі про облікову політику підприємства потрібно передбачити пункт, що дозволяє постійно діючій комісії вирішувати питання, пов'язані з консервацією та розконсервацією основних засобів” [8, с.11].

Дослідження облікової практики будівельних підприємств свідчить, що на більшості з них немає створених комісій з питань використання основних засобів, водночас, на кожному з них є постійно діючі комісії з питань проведення інвентаризації, на які вважаємо доцільним покласти також обов'язки, пов'язані з консервацією основних засобів.

Другий та третій етапи проведення консервації основних засобів розглянемо у їх взаємозв'язку. Відтак, техніко-економічне обґрунтування необхідності консервації основних засобів, згідно з Положенням № 1183 [1], включає: відомості про основні засоби підприємства, що підлягають консервації: найменування та місцезнаходження підприємства, орган, уповноважений управляти майном, для підприємств, заснованих на державній власності, (найменування власника (власників) – для інших підприємств), балансова вартість; проект консервації, який повинен складатися з пояснювальної записки, технологічної документації проведення консервації, переліку робіт, ресурсів (матеріальних і трудових) та кошторису витрат, пов'язаних з проведенням консервації і розконсервації основних засобів підприємства; акт технічного стану основних засобів на момент їх консервації; дані про облік



Рис. 2. Алгоритм порядку проведення консервації основних засобів будівельних підприємств (складено автором за даними [1])

що “для зручності таке завдання може виконати також постійно діюча комісія підприємства, що займається питаннями використання основних засобів

основних засобів підприємств з розподілом за групами, що підлягають консервації, відповідно до законодавства.

Як видно з рис. 2, останнім етапом є прийняття рішення про тимчасове виведення основних засобів з виробничого процесу та їх консервацію, яке повинне бути оформлене “Актом про тимчасове виведення основних засобів з експлуатації та їх консервації”, форма якого представлена в Положенні № 1183.

Зауважимо, що правильне документальне оформлення процесу консервації основних засобів дає змогу підприємству вирішити проблему необхідності звільнення працівників, посадові обов’язки яких пов’язані з експлуатацією таких основних засобів, при цьому не порушивши трудового законодавства. Також дотримання визначеного порядку документування дає можливість підприємству відносити витрати, пов’язані з консервацією основних засобів, до складу податкових витрат.

3. Висновки

Значні обсяги незавершеного будівництва в Україні актуалізують проблему організації обліку процесу консервації об’єктів капітальних інвестицій в необоротні матеріальні активи.

Проведене дослідження свідчить, що вирішення питання щодо організаційних основ обліку консервації основних засобів підприємств, яке є доволі непростим, потребує чіткого розкриття його в обліковій політиці, що є підґрунтям для відображення цього процесу на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності. Тому перспективи подальших досліджень будуть спрямовані на вивчення та удосконалення методики обліку консервації основних засобів будівельних підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств : постанова Кабінету міністрів України від 28.10.1997 р. № 1183 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1183-97-%D0%BF>.

2. Про затвердження переліку підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави : постанова Кабінету Міністрів України від 23.12.2004 р. № 1734 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-97-%D0%BF>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 16 “Основні засоби” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

5. Андрійчук В. Г. Фонди не зношуються, зношуються засоби праці / В. Г. Андрійчук // Голос України. – 1997. – № 6. – С. 3.

6. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

7. Виговська Н. Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи (на прикладі підприємств м. Житомира та Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Н. Г. Виговська. – К., 1999. – 20 с.

8. Безверхий К. Бухгалтерський облік законсервованих об’єктів основних засобів промислових підприємств: обліково-аналітичний аспект / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 10-19.

9. Кількість будівель та інженерних споруд незавершеного будівництва станом на 1 січня // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

10. Пятов М. Л. Учетная политика организации на 2010 год как область принятия управленческих решений / М. Л. Пятов // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buh.ru/document-1578>.