УДК 338.32;657

Н. І. Пилипів, М. М. Матієшин
Прикарпатський національний університет імені В. Стефаника

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ЕКСПЛУАТАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

© Пилипів Н. І., Матієшин М. М., 2014

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

Ключові слова: методика, облікове забезпечення, облікова система, основні засоби, процес експлуатації, будівельні підприємства.

N. I. Pylypiv, M. M. Matieshin
Precarpathian National University named after V. Stefanyk

THE METHODICAL ASPECTS OF ACCOUNTING ENSURING THE PROCESS OF EXPLOITATION BASIC MEANS OF BUILDING ENTERPRISES

© Pylypiv N.I., Matieshin M.M., 2014

The theoretical and practical issues of accounting basic means during the operation of building enterprises have been investigated. To properly reflect in the account of the process must consider it as a set of operations, ensuring the use of fixed assets in order to obtain economic benefits.

The process of direct use of rolling stock basic means preceding holding technical operations related to the implementation of measures to prepare for the use fixed assets storage and transportation (moving objects to the construction site, internal displacement, etc.). Separation of such actions caused by specific character of activity building enterprises.

Directly use of fixed assets building enterprises is the fulfillment of individual works, according to their purpose and characteristics. They are characterized by a succession of their technical condition over time. These processes lead to the wear and tear fixed assets deterioration of performance, damage and breakage. Therefore, for elimination listed shortcomings, it is necessary operations, which provide uninterrupted exploitation of fixed assets to maintain the assets in good working order, including the maintenance work; to restore their performance - repair; to improve the performance of fixed assets - modernization, renovation, modification.

As a result of research on the process of exploitation fixed assets building enterprises singled out individual components of the accounting system this process. It will be promote a more complete description of the accounting system.

The comparative analysis of the main provisions of normative documents on accounting depreciation of fixed assets. Was attempted resolve differences between financial and tax accounting for building enterprises.

Key words: method, accounting ensuring, accounting system, basic means, the process of exploitation, building enterprises.

Постановка проблеми. У сучасних умовах інтеграційних процесів та розвитку ринкових відносин провідне місце у складі національної економіки займає будівельна галузь, яка, окрім задоволення потреб споживачів у будівельній продукції, сприяє формуванню стабільного економічного та суспільного прогресу.

Виробнича діяльність будівельних підприємств забезпечується значними обсягами основних засобів, процес експлуатації яких супроводжується специфічними особливостями галузі, що знаходить своє відображення в обліковій системі у частині інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питання обліку процесу експлуатації основних засобів присвятили свої праці такі науковці, як: Б. Є. Бачевський, В. В. Бойко, М. І. Бондар, О. Бондар, М. О. Гаврись, І. О. Гладій, Л. В. Городянська, А. П. Грінько, Н. О. Гура, А. Г. Загородній, З. Задорожний, М. М. Зюкова, О. О. Ізмайлова, В. П. Карєв, О. В. Кленін, Н. М. Лисенко, Н. М. Малюга, І. В. Мельниченко, Б. А. Михайлюк, Т. С. Морщенок, О. Ю. Омельченко, П. А. Орлов, Н. І. Самбурська, Ю. М. Стадницький, С. В. Хома, Н. В. Шем'якіна, Т. О. Шматкоська, Л. В. Яловега, О. С. Яцунська та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на проведені дослідження, методичні аспекти обліку процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств залишаються проблемним теоретичним та практичним питанням. Це зумовлено низкою факторів, які стосуються нечіткого визначення складових процесу експлуатації основних засобів, структури облікової системи, яка обслуговує цей процес, трактування термінів ремонтних робіт, складу витрат, які виникають у процесі експлуатації, та особливостей функціонування будівельних підприємств.

Мета статті. Метою статті є здійснення критичної оцінки сучасного стану фінансового та податкового обліків процесу експлуатації основних засобів та обґрунтування можливих напрямів узгодження вимог нормативно-правових актів України у визначеному методичному аспекті.

Виклад основного матеріалу. Однією з найскладніших ділянок обліку в методичному аспекті є основні засоби, особливо це стосується будівельних підприємств, які відрізняються специфічними особливостями функціонування. До того ж досліджувані підприємства змушені здійснювати податкові розрахунки за операціями з основними засобами відповідно до вимог Податкового кодексу України. Необхідно звернути увагу на той факт, що у фінансового й податкового обліків принципово різні цілі, а відповідно й підходи до формування інформації, що вимагає відокремленого їх ведення. Навіть часткове розв'язання цієї проблеми дасть змогу уникати розбіжностей у трактуванні тих самих понять, підсилити роль і значення обліку та регулюючої функції оподаткування [1, с. 124].

Аналіз показників фінансової звітності окремих будівельних підприємств щодо призначення та використання їх основних засобів дав змогу виявити тенденції, які впливають на подальші дослідження (табл. 1, 2).

Дані табл. 1 свідчать про те, що протягом 2009–2013 рр. у ВАТ «Будівельно-монтажна фірма «Івано-Франківськбуд» всі основні засоби були виробничого призначення. Станом на 2013 р. будівлі та споруди мали найбільшу вартість, яка становила 1474,0 тис. грн.; наступні – транспортні засоби, їх вартість 1372,0 тис. грн.; вартість машин та обладнання становила 479,0 тис. грн.; і

найменшу вартість мали інші основні засоби (переважно це інструменти, прилади, інвентар), яка становила 103,0 тис. грн.

Таблиця 1

Інформація про основні засоби ВАТ «Будівельно-монтажна фірма "Івано-Франківськбуд" (за залишковою вартістю), тис. грн.

Найменування основних засобів	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
1. Виробничого призначення:	1830,5	1804,7	2883,5	3519,0	3428,0
будівлі та споруди	1166,3	1079,6	1247,5	1513,0	1474,0
машини та обладнання	517,0	278,3	414,0	493,0	479,0
транспортні засоби	60,6	383,6	1157,0	1408,0	1372,0
інші	86,6	63,2	65,0	105,0	103,0
2. Невиробничого призначення:	0	0	0	0	0
Разом	1830,5	1804,7	2883,5	3519,0	3428,0

Джерело: складено на основі [2].

Таблиця 2

Інформація про основні засоби ВАТ "Житлобуд" (за залишковою вартістю), тис. грн.

Найменування основних засобів	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
1. Виробничого призначення:	2850,5	2517,7	2114,0	1768,0	1482,0
будівлі та споруди	775,3	743,8	758,0	720,0	685,0
машини та обладнання	906,2	851,2	697,0	579,0	476,0
транспортні засоби	1050,1	815,9	562,0	387,0	268,0
інші	118,9	106,8	97,0	82,0	53,0
2. Невиробничого призначення:	0	0	0	0	0
Разом	2850,5	2517,7	2114,0	1768,0	1482,0

Джерело: складено на основі [2].

Дані табл. 2 свідчать про те, що протягом 2009–2013 рр. у ВАТ "Житлобуд" також всі основні засоби були виробничого призначення, при цьому, аналогічно, найбільшою станом на 2013 р. була вартість будівель і споруд, яка становила 685,0 тис. грн.; машини та обладнання – 476,0 тис. грн.; транспортні засоби – 268,0 тис. грн. і найменшу вартість, яка становила 53,0 тис. грн., мали інші основні засоби

Отже, аналіз інформації про основні засоби будівельних підприємств дав змогу встановити доцільність дослідження основних засобів будівельних підприємств тільки виробничого призначення.

Вважаємо, що основні засоби будівельних підприємств доцільно розглядати з позиції їх рухомості (рухомі основні засоби – машини й обладнання, транспортні засоби тощо; нерухомі – будівлі та споруди) для формування концептуальних підходів щодо визначення методичних прийомів і процедур обліку процесу їх експлуатації.

Правильне відображення у обліку вищенаведеного процесу потребує розгляду його як комплексу операцій, які забезпечують використання основних засобів з метою отримання економічних вигод (рис. 1).

Процес експлуатації нерухомих об'єктів основних засобів будівельних підприємств характеризується тим, що забезпечує здійснення як основних операцій із експлуатації рухомого складу основних засобів, так і власних операцій, зокрема: їх безпосереднє використання, консервацію, відновлення та поліпшення.

З огляду на таку ситуацію, більшу увагу приділимо саме дослідженню процесу експлуатації рухомого складу виробничих основних засобів, але отримані положення можна використовувати з урахуванням адаптації і до нерухомих об'єктів.

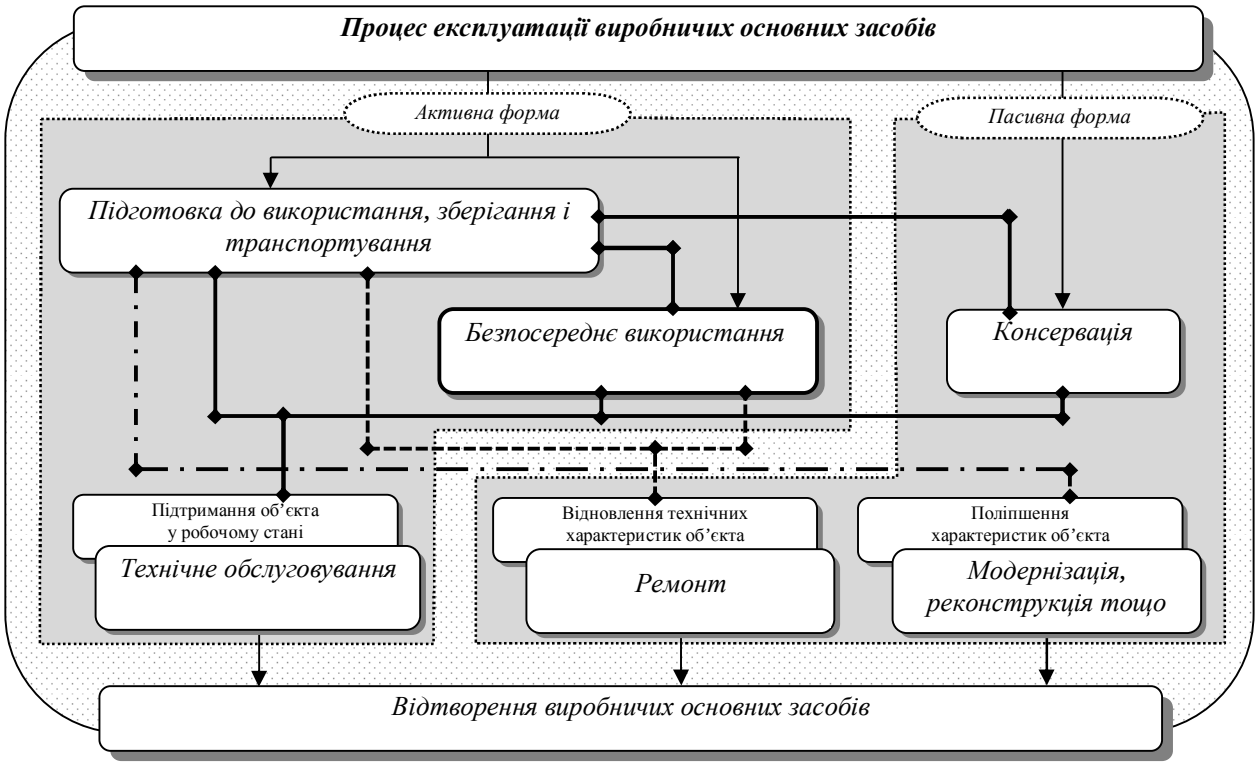

Рис. 1. Технологічний аспект процесу експлуатації рухомого складу виробничих основних засобів будівельних підприємств

Джерело: авторська розробка.

Зазначимо, що процесу безпосереднього використання рухомого складу виробничих основних засобів передує проведення технічних операцій, які пов'язані зі здійсненням заходів стосовно підготовки до використання основних засобів, їх зберігання та транспортування (переміщення об'єктів до будівельної ділянки, внутрішнє переміщення тощо). Виокремлення таких дій спричинене специфікою діяльності будівельних підприємств, зокрема: територіальною розгалуженістю будівельних об'єктів, нерухомістю будівельної продукції, мобільністю будівельного обладнання, довготривалістю виробництва тощо [3, с. 207].

Треба взяти також до уваги, що безпосереднє використання об'єктів основних засобів будівельних підприємств, тобто виконання окремих робіт, відповідно до їх призначення і технічних характеристик [4], характеризується послідовною зміною їх технічного стану в часі. Такі процеси призводять до зношення основних засобів, погіршення їх експлуатаційних характеристик, ушкоджень та поломок.

Тому для усунення наведених недоліків необхідне проведення операцій, які забезпечують безперебійну експлуатацію основних засобів для підтримки активів у робочому стані, зокрема, із технічного обслуговування; із відновлення їх технічних характеристик – ремонту; із поліпшення характеристик об'єкта основних засобів – модернізації, реконструкції, дообладнання, добудови, модифікації.

Отже, наданню повної, достовірної та релевантної інформації про стан експлуатації основних засобів сприятиме розроблення методики бухгалтерського обліку процесу експлуатації основних засобів у частині операцій, які забезпечують проведення таких заходів:

1. Технічне обслуговування основних засобів будівельних підприємств виробничого призначення, яке передбачає: підготовку до продажу; технічне обслуговування в період обкатки; щозмінне обслуговування; ТО-1; ТО-2; ТО-3; сезонне технічне обслуговування; технічне обслуговування під час консервації; технічне обслуговування об'єкта на лінії.

2. Ремонт основних засобів, який передбачає: планово-запобіжний ремонт; поточний ремонт; капітальний ремонт; аварійно-відновлювальні роботи.

3. Модернізація, реконструкція, дообладнання, добудова і модифікація, які передбачають: упровадження у виробництво досягнень науково-технічного прогресу; модернізацію обладнання, дообладнання; реконструкцію та реорганізацію об'єкта; зміну геометричних розмірів та показників; капітальне будівництво; добудову; надбудову; посилення несучих конструкцій тощо.

Зазначені роботи мають здійснюватися відповідно до вимог нормативних документів, перелік яких наведено у Державних будівельних нормативах України.

Поряд з цим процес експлуатації основних засобів виробничого призначення будівельних підприємств доцільно також розглядати як сукупність організованих у певній послідовності дій щодо ступеня їх використання, які можна згрупувати в активну та пасивну форму експлуатації основних засобів.

Активна форма експлуатації – це операції стосовно основних засобів, які передбачають підготовку до використання, зберігання, транспортування, безпосереднє використання основних засобів, а також заходи щодо підтримання їх у робочому стані у вигляді технічного обслуговування.

Пасивна форма експлуатації основних засобів будівельних підприємств передбачає дії стосовно виведення активів з активної форми експлуатації на тривалий час, однак з можливістю їх використання у майбутньому. Тобто це консервація, утримання в консервації та розконсервація, а також переведення основних засобів на ремонт, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання.

Відповідно до Державного будівельного нормативу ДБН В.2.8-9-98 «Будівельна техніка, оснастка, інвентар та інструмент. Експлуатація будівельних машин. Загальні вимоги» визначено, що залежно від тривалості неробочого періоду виділяють міжзмінне, короткочасне та тривале зберігання будівельних машин. Міжзмінне зберігання повинно забезпечити охорону машини і, за можливістю, захист її від впливу низьких температур у зимовий час. Будівельні машини, що не використовуються за призначенням понад 10 днів, ставлять на короткочасне зберігання, понад два місяці – на тривале зберігання (консервацію). Короткочасне зберігання машин можна здійснювати на місцях їх використання, а тривале – на спеціально відведених майданчиках і в приміщеннях [4].

Концептуалізація процесу експлуатації основних засобів дала змогу виокремити його складові, що знаходять відображення в бухгалтерському обліку як його окремі об'єкти. Зокрема, доцільно виокремити вартісну та якісну складові, до першої з яких належить:

- економічна вигода від використання основних засобів, тобто потенційна можливість отримання грошових коштів у результаті їх експлуатації для реалізації мети функціонування підприємства [5];
- амортизація як систематичний розподіл вартості активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [5];
- витрати, які виникають у процесі експлуатації основних засобів виробничого призначення;
- переоцінка основних засобів, яка проводиться, зокрема, й після здійснення заходів стосовно їх поліпшення, що призводять до зміни первісної вартості об'єктів.

Якісна складова процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств охоплює:

- технічні характеристики об'єктів основних засобів – сукупність кількісних та якісних характеристик об'єкта, що описують його можливості. Початкові технічні характеристики визначає виробник у технічних паспортах;
- термін експлуатації (корисного використання) – очікуваний період часу, протягом якого активи будуть використовуватися підприємством. Строк корисного використання визначає підприємство самостійно з урахуванням його потужності, фізичного та морального зносу, правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта [6];
- технічний стан – сукупність параметрів, які характеризують об'єкт в певний момент часу та які змінюються в процесі експлуатації;
- знос об'єктів основних засобів – поступова втрата основними засобами своєї споживчої вартості у процесі їх експлуатації [5].

Елементи вартісної та якісної складових тісно взаємопов'язані та взаємообумовлюють один одного, а їхній зв'язок наведено на рис. 2.

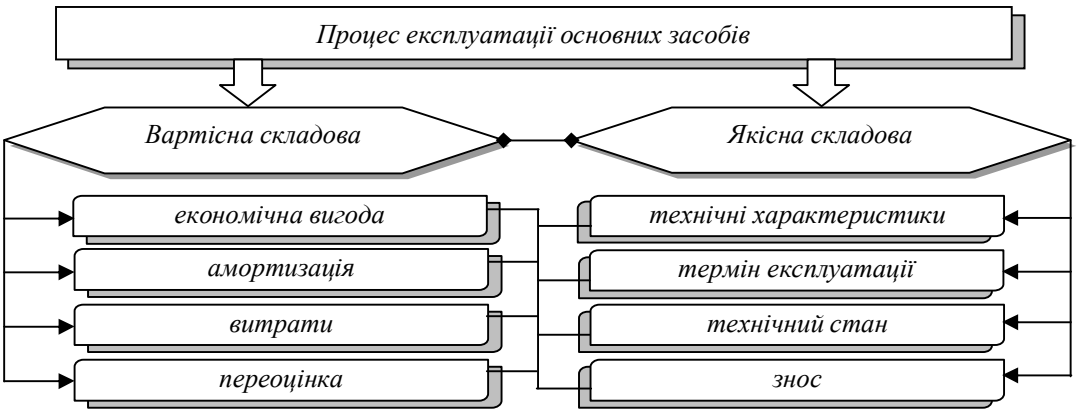

Рис. 2. Складові процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств у обліковій системі

Джерело: авторська розробка.

Отже, урахування інформації, отриманої у результаті проведеного дослідження стосовно процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств, дає можливість виокремити окремі складові облікової системи цього процесу (рис. 3).

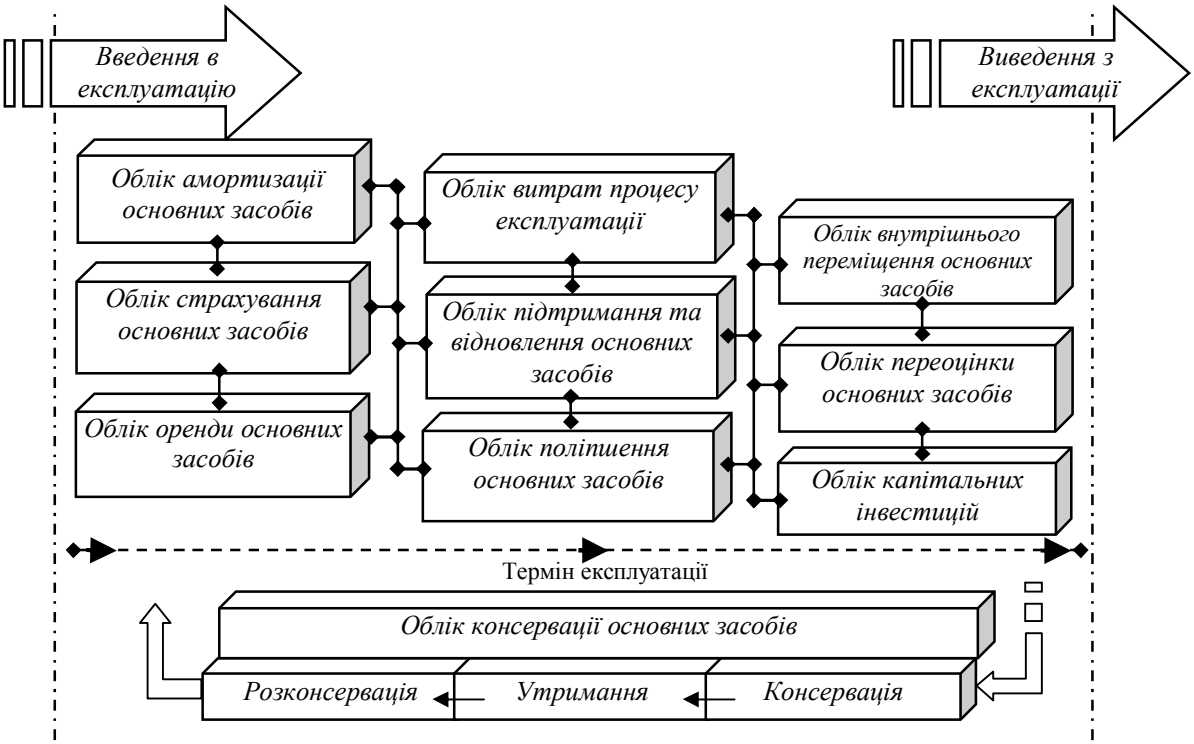

Рис. 3. Структура облікової системи процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств

Джерело: авторська розробка.

Вважаємо, що саме урахування таких складових обліку процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств, як: облік амортизації основних засобів, страхування основних засобів, облік оренди основних засобів, облік витрат процесу експлуатації, облік підтримання у робочому стані та відновлення основних засобів, облік поліпшення основних засобів, облік внутрішнього переміщення основних засобів, облік переоцінки основних засобів, облік капітальних інвестицій, облік консервації основних засобів, сприятиме формуванню повнішої характеристики облікової системи останнього.

Проведене дослідження стану обліку амортизації, ремонту, поліпшень та переоцінки основних засобів будівельних підприємств відповідно до положень нормативних документів дозволило виявити проблемні ділянки, які потребують вирішення.

Облік амортизації основних засобів регламентується низкою нормативно-правових актів та складається з таких елементів методики (рис. 4).

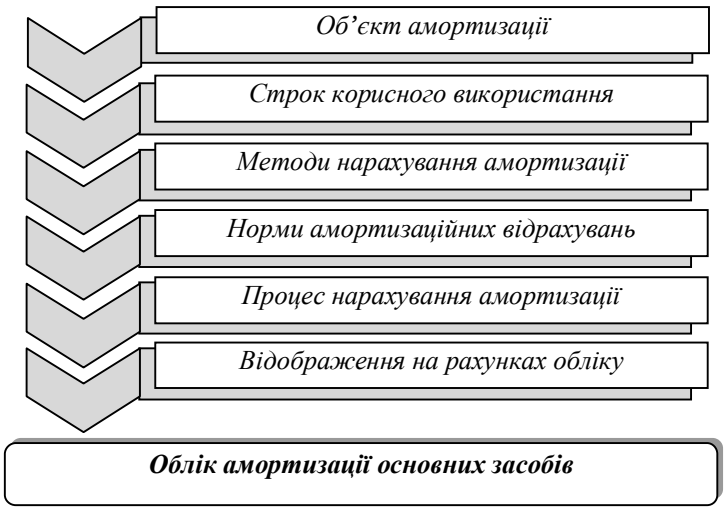

Рис. 4. Елементи методики обліку амортизації основних засобів

Джерело: розроблено на основі [7; 5].

Так, зокрема, згідно з нормами П(С)БО 7 «Основні засоби» [5] визначено, що об'єктом амортизації є первісна або переоцінена вартість основних засобів (крім вартості землі й незавершених капітальних інвестицій), зменшена на їх ліквідаційну вартість. Кожна частина об'єкта основних засобів, вартість якої є суттєвою стосовно первісної та/або балансової вартості об'єкта, може амортизуватися окремо.

При цьому нарахування амортизації здійснюється: протягом строку корисного використання об'єкта, який встановлює підприємство, зараховуючи цей об'єкт на баланс, із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого; призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації; поновлюється, починаючи з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації [5; 6].

Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунків обліку витрат діяльності, виробництва і капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунком обліку зносу (амортизації) необоротних активів.

Нарахування амортизації проводить щомісяця підприємство, на балансі якого відображено вартість об'єкта основних засобів, починається воно з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Місячна сума амортизації визначається:

- у разі застосування прямолінійного методу – діленням річної суми амортизації на 12;
- із застосуванням методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного – діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12 [5; 6].

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів визначено, що річна (місячна) сума амортизації після зміни залишкової вартості об'єкта основних засобів в результаті їх переоцінки, часткової ліквідації, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо, зміни строку корисного використання та методів нарахування амортизації розраховується на підставі нової залишкової вартості, нового строку корисного використання та нового методу її нарахування з місяця, наступного за місяцем таких змін [6].

При цьому в обліковій практиці будівельних підприємств застосовується один метод нарахування амортизації на всі групи основних засобів виробничого призначення, зокрема прямолінійний, для зменшення обсягу та полегшення робіт. Однак вважаємо за доцільне дотримання положень Податкового кодексу України у частині застосування різних методів до різних груп основних засобів. Так, згідно з п. 145.1.5, для груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби) потрібно використовувати метод прискореного зменшення залишкової вартості [7], а для інших груп – прямолінійного, що пов'язано зі специфікою галузі.

Податковим кодексом України також передбачено порядок визначення об'єктів амортизації, методів нарахування амортизації, класифікації основних засобів і визначення їх вартості [1, с. 125; 7]. Відповідно до п. 145.1.9 Податкового кодексу України, нарахування амортизації здійснюється з метою оподаткування за методом, визначеним наказом про облікову політику для складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання [7].

Тобто, як доречно підкреслює науковець Н. І. Самбурська, мета і цілі нарахування амортизації в податковому обліку збігаються з методикою, викладеною в П(С)БО 7 "Основні засоби". Однак порівняння положень П(С)БО 7 "Основні засоби" та Податкового кодексу України дало можливість виявити певні розбіжності між ними. Зокрема, відповідно до п. 144.1 Податкового кодексу України, амортизації підлягають витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року. Разом з тим, не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів [7]. Термін "невиробничі основні засоби" означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку. Алгоритм податкового обліку нарахування амортизації наведено на рис. 5.

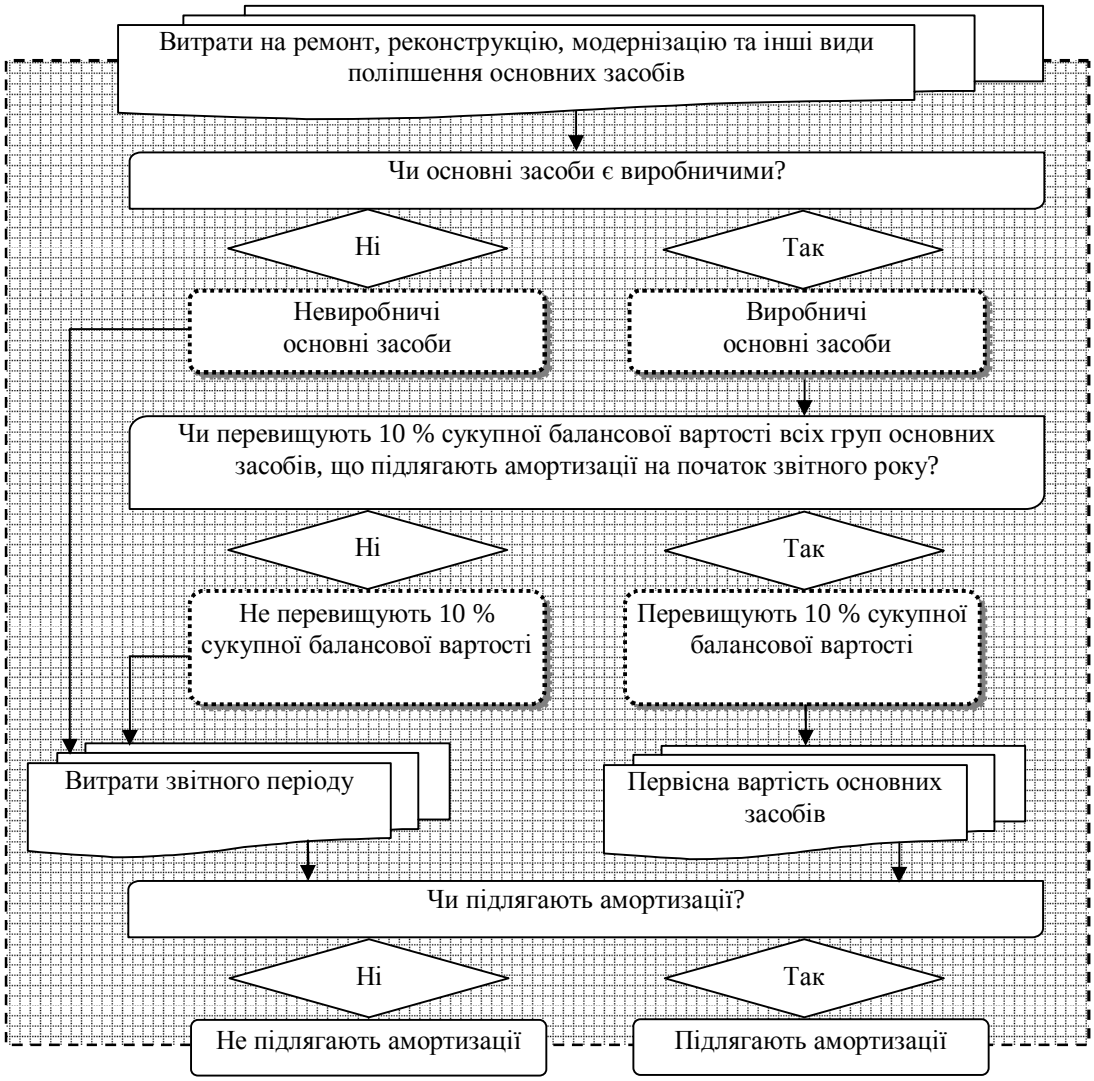

Рис. 5. Алгоритм податкового обліку нарахування амортизації

Джерело: розроблено на основі [7].

Тобто за Податковим кодексом України амортизуватися будуть лише виробничі основні засоби. Усі невиробничі основні засоби не можуть бути відображені в податковому обліку, що призводить до відмінностей між фінансовим та податковим обліками [1, с. 125].

Оскільки на досліджуваних підприємствах така відмінність щодо складу невиробничих основних засобів відсутня і відповідно нарахування амортизації на ці об'єкти не відбувається, це уможливлює усунення розбіжностей між фінансовим та податковим обліками. Тому автори вважають за доцільне в обліковій практиці будівельних підприємств дотримуватися податкового законодавства України.

Висновки і пропозиції. Отже, проведене дослідження стосовно методичних аспектів обліку процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств дало змогу сформувати концептуальні підходи до облікового забезпечення цього процесу стосовно усунення розбіжностей між фінансовим та податковим обліками.

1. Самбурська Н. І. Витрати на ремонт і поліпшення основних засобів підприємств: аспекти обліку та оподаткування / Н. І. Самбурська // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2011. – № 3(54). – С. 124–130. 2. Загальнодоступна інформаційна база даних ДКЦПФР про ринок цінних паперів [Електронний ресурс] // Бази даних. Емітенти : [сайт] / Державна установа «Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України». – Режим доступу : www.smida.gov.ua, *для доступу до інформ. ресурсів потрібна авторизація. 3. Вакун О. В. Вплив специфічних особливостей будівельних підприємств на побудову управлінського обліку / О. В. Вакун // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку : матеріали VII міжнар. наук.-практ. конф., 16–17 трав. 2014 р. – Львів : ЛКА, 2014. – С. 206–208. 4. ДБН В.2.8-9-98 «Будівельна техніка, оснастка, інвентар та інструмент. Експлуатація будівельних машин. Загальні вимоги». Затверджено наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 25 травня 1998 р. № 110 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :* http://dbn.at.ua/index/v_28/0-95. *5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, з наступними змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу :* http://zakon.rada.gov.ua. *6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 // Дебет-кредит. – 2013. – № 07 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :* http://dtkt.com.ua/show/2cid09949.html. *7. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011. – № 13–14. – С. 112. – Режим доступу :* http://zakon.rada.gov.ua.