

Оксана Р. Охрамович

КОНСЕРВАЦІЯ ТА РОЗКОНСЕРВАЦІЯ ОБ'ЄКТІВ БУДІВНИЦТВА: ОРГАНІЗАЦІЯ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ

У статті розглянуто нормативно-правове регулювання порядку консервації та розконсервації об'єктів будівництва. Визначено основні етапи проведення таких операцій на підприємстві. Запропоновано напрями удосконалення документального оформлення операцій з консервації та розконсервації об'єктів незавершеного будівництва.

Ключові слова: об'єкти незавершеного будівництва; капітальні інвестиції; консервація об'єктів будівництва; розконсервація об'єктів будівництва; організація первинного обліку.
Табл. 1. Літ. 11.

Оксана Р. Охрамович

КОНСЕРВАЦИЯ И РАСКОНСЕРВАЦИЯ ОБЪЕКТОВ СТРОИТЕЛЬСТВА: ОРГАНИЗАЦИЯ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА

В статье рассмотрено нормативно-правовое регулирование порядка консервации и расконсервации объектов строительства. Определены основные этапы проведения таких операций на предприятии. Предложены направления усовершенствования документального оформления операций по консервации и расконсервации объектов незавершенного строительства.

Ключевые слова: объекты незавершенного строительства; капитальные инвестиции; консервація об'єктів будівництва; расконсервация объектов строительства; организация первичного учета.

Oksana R. Okhramovych¹

CONSERVATION AND DEPRESERVATION OF CONSTRUCTION OBJECTS: PRIMARY ACCOUNTING ARRANGEMENT

The article considers the legal regulation of the procedures of construction objects conservation and depreservation. The main stages of conducting such operations at an enterprise are determined. The directions for the improvement of documenting operations on the construction in progress conservation and re-activation are offered.

Keywords: construction in progress; capital investment; conservation of the construction objects; depreservation of construction objects; primary accounting arrangement.

Постановка проблеми. У підприємств в процесі господарської діяльності за певних причин виникає необхідність переводити об'єкти незавершеного будівництва на консервацію, в результаті чого призупиняється їх будівництво на деякий період часу. На першому етапі облікового процесу відбувається реєстрація облікової інформації про здійснені операції з консервації та розконсервації об'єктів будівництва в первинних документах. Раціональна організація технології первинного обліку, упорядкований документообіг таких операцій впливає на формування у поточному обліку і звітності якісної, достовірної та своєчасної інформації, на підставі якої прийматимуться рішення внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Об'єкти будівництва відносяться до капітальних інвестицій в необоротні матеріальні активи. В науковій літературі організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій на під-

¹ Vadym Hetman Kyiv National Economic University, Ukraine.

приємстві, їх документальне оформлення, досліджували такі вчені як О.С. Височан [5], Р.І. Гнатюк [5], Н. Лисенко [6], Н. Маркова [7], С.Й. Сажинець [8; 9], П.Л. Сук [10], Н.В. Чирик [11] та інші. Незважаючи на численні наукові праці надалі залишається актуальним дослідження теоретичних та практичних аспектів організації первинного обліку капітальних інвестицій, у тому числі організації первинного обліку операцій з консервації та розконсервації об'єктів будівництва.

Невирішені частини проблеми. Аналіз останніх наукових досліджень доводить, що в своїх статтях науковці висвітлюють теоретично-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій в оновлення виробництва [7], проблемні питання обліку та оподаткування капітальних інвестицій на підприємствах житлово-комунального господарства [6], надають науково обґрунтовані рекомендації щодо забезпечення раціональної організації ведення обліку капітальних інвестицій та удосконалення організації їх первинного обліку [5; 8; 9; 11]. Проте поза увагою науковців залишилися питання організації первинного обліку об'єктів будівництва, що підлягають консервації та розконсервації.

Мета дослідження. Дослідження правових аспектів регулювання порядку консервації та розконсервації об'єктів будівництва, розробка пропозицій, спрямованих на вдосконалення організації первинного обліку операцій з консервації та розконсервації об'єктів будівництва в сучасних умовах діяльності підприємств, що сприятиме підвищенню аналітичності інформації та ефективності її використання для прийняття управлінських рішень та забезпечить накопичення достовірної інформації в бухгалтерському та податковому обліку.

Основні результати дослідження. В Україні порядок консервації та розконсервації незавершеного будівництва регламентується:

- Положенням про порядок консервації та розконсервації об'єктів будівництва, затвердженим Наказом Міністерства будівництва, архітектури і житлово-комунального господарства України від 21.10.2005 №2 (далі – Положення №2), яке встановлює порядок та умови проведення консервації та розконсервації об'єктів та будов з нового будівництва, реконструкції та технічного переоснащення діючих підприємств, капітального ремонту будівель і споруд виробничого та невиробничого призначення [1];

- Листом «Щодо консервації об'єктів» від 14.11.2012 №7/15-18364 (далі – Лист №7/15-18364) Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, який уточнює порядок використання Положення №2 [4].

Слід зазначити, що Положення №2 є обов'язковим для підприємств, які здійснюють будівництво із залученням державних і змішаних інвестицій. Для інших підприємств норми цього Положення носять рекомендаційний характер, тому вони можуть їх застосовувати повністю або частково у добровільному порядку.

Отже, виникає необхідність визначити порядок проведення консервації та розконсервації об'єктів (будов) та надати рекомендації з удосконалення документального оформлення таких операцій на підприємствах, для яких норми Положення №2 не є обов'язковими для застосування.

Відповідно до п. 1.2 Положення №2 консервація об'єкта (будови) – це комплекс робіт та заходів, пов'язаних із забезпеченням зберігання на визначений довготривалий час об'єкта (будови), на якому припинено будівництво, що включає тимчасові та постійно діючі захисні або конструктивні заходи, які запобігають руйнації об'єкта (будови) [1].

Причинами переведення об'єктів будівництва на консервацію для наведених вище підприємств можуть бути:

- недостатнє фінансування, відсутність у замовника (інвестора, забудовника) будівництва коштів для фінансування будівництва, в результаті чого виникає неможливість його забезпечення будівельними матеріалами і устаткуванням;
- банкрутство замовника (інвестора, забудовника);
- невідповідність сучасним умовам об'єкта, що будується;
- наявність грубих порушень, допущених при проектуванні (в проектній документації на будівництво) і виявлених під час будівництва, а також наявність порушень у роботі підрядника, які можуть призвести до небезпеки для життя і здоров'я людей, погіршення екологічної ситуації та потребують обов'язкового усунення;
- наявність невідповідностей проектної документації вимогам нормативно-правових актів, що виявлено під час будівництва;
- відсутність можливості отримання замовником проектно-кошторисної та дозвільної документації;
- невиконання однією із сторін договору зобов'язань із забезпечення будівництва будівельними матеріалами або устаткуванням;
- підготовка об'єкта (будови) до зими, якщо в зимовий період будівництво не здійснюється;
- стихійні лиха;
- неможливість будівництва об'єкту з інших причин.

При здійсненні операцій, пов'язаних з переведенням об'єктів будівництва на консервацію, можна виділити такі етапи:

1. Прийняття рішення про консервацію об'єкта (будови) замовником (інвестором, забудовником) будівництва. Згідно п. 2.2 Положення №2 суб'єкт господарської діяльності має видати наказ або інший розпорядчий документ про консервацію об'єкта (будови), в якому необхідно зазначити:

- причини консервації об'єкта (будови);
- термін, на який об'єкт (будова) консервується;
- джерела фінансування робіт та заходів з консервації, що забезпечують збереження законсервованого об'єкта (будови);
- термін розроблення документації, необхідної для проведення робіт з консервації об'єкта (будови) та забезпечення збереження устаткування, конструкцій і матеріалів;
- організація, відповідальна за збереження законсервованого об'єкта (будови), а також за збереження устаткування і матеріалів [1].

Крім того, вважаємо за доцільне в наказі вказати строки проведення інвентаризації недобудованого об'єкту, оскільки підприємству, на нашу думку, бажано її провести перед консервацією.

2. На другому етапі підприємству необхідно здійснити інвентаризацію об'єктів будівництва, що підлягають консервації, а в наказі керівника про проведення інвентаризації таких об'єктів вказати склад спеціальної інвентаризаційної комісії, до якої включити представників замовника або забудовника (підрозділів організації, що спеціалізуються на капітальному будівництві), підрядника, спеціалізованих (проектних або проектно-вишукувальних) організацій.

Перед інвентаризаційною комісією мають стояти такі задачі:

- визначити кількість об'єктів незавершеного будівництва, стан і ступені готовності елементів об'єкту;
- встановити кількість будівельних матеріалів і перевірити наявність у складі незавершеного будівництва устаткування, переданого до монтажу, але не встановленого до моменту консервації, оскільки відповідно до п. 11.9 Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків такі активи не мають бути включені до складу незавершеного будівництва і повинні відображатися в окремій інвентаризаційній відомості [3];
- виявити факти завищення або заниження вартості виконаних будівельних робіт.

Нормативно-правовими актами України не передбачена типова форма для відображення результатів інвентаризації об'єктів незавершеного будівництва. Тому вважаємо за доцільне результати проведення інвентаризації відобразити в інвентаризаційному описі товарно-матеріальних цінностей (типова форма № М-21, затверджена Наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [2]), в якому вказати найменування об'єкту незавершеного будівництва, стадію або ступінь готовності, кількість або обсяг виконаних робіт.

3. На третьому етапі замовнику (інвестору, забудовнику) будівництва бажано скласти документи, зазначені в Положенні №2 (таблиця 1).

До кошторису на проведення робіт з консервації об'єкта незавершеного будівництва, на нашу думку, необхідно включити: вартість матеріалів та сировини, палива та енергії, що мають бути витрачені на консервацію; витрати на оплату праці робітників, зайнятих консервацією, а також нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на їх заробітну плату; витрати на пожежну та сторожову охорону законсервованих об'єктів; вартість послуг допоміжних підрозділів підприємства і сторонніх підприємств та інші витрати.

Якщо будівництво здійснювалося підрядним або змішаним способом додаткова угода або договір підряду на проведення робіт із консервації об'єкта має містити, крім зазначеного у табл. 1, роботи з консервації об'єкта будівництва, зазначені у кошторису на проведення робіт з консервації, а також умови відшкодування замовником витрат, пов'язаних з припиненням робіт і консервацією об'єкта.

До акту про прийняття законсервованого об'єкта, крім наведених в табл. 1 документів, бажано додати: документи постачальників, що підтверджу-

Таблиця 1. Документація з переведення об'єктів будівництва на консервацію [1]

№	Документ	Зміст документа	Відповідальні організації
1.	Акт про припинення будівництва (додаток 1 до Положення №2).	<ul style="list-style-type: none"> - на йменування і призначення об'єкту, що переводиться на консервацію, його проектна потужність та адреса розташування; - вказується, що будівництво об'єкта (будови) припинено у стані, відображеному в перелічених в акті відомостях (п.п. 2-4 табл. 1). Крім того, бажано вказати дату і номер договору підряду, найменування, номер і дату документів, що давали дозвіл на будівництво. 	Замовник (інвестор, забудовник). Підписують замовник і підрядник.
2.	Відомість про стан об'єкта (будови), що підлягає консервації (додаток 2 до Положення №2).	<ul style="list-style-type: none"> - Відомість складається окремо за кожним припиненим будівництвом об'єктом (будовою), в якій вказується: - найменування конструктивних елементів, видів робіт і витрат; - дата початку будівництва; - дата закінчення робіт з будівництва; - договірна ціна (вартість) у цінах, що діють на момент складання відомості; 	Замовник (інвестор, забудовник). Підписують замовник і підрядник.
3.	Відомість незмонтованих конструкцій, устаткування, матеріалів і змонтованого спеціального обладнання, що підлягає демонтажу тільки після вводу об'єкта в експлуатацію, які залишаються на об'єкті (будові) та підлягають консервації (додаток 3 до Положення №2).	<ul style="list-style-type: none"> - вартість виконаних будівельно-монтажних робіт на час зупинки будівництва в цінах, що склалися на момент складання відомості; - фактичні витрати на дату припинення будівництва, що обліковуються на балансі замовника. 	Замовник (інвестор, забудовник). Підписують замовник і підрядник.
4.	Відомість незмонтованих конструкцій, устаткування і матеріалів, які передаються на будівництво інших об'єктів (будов) (додаток 4 до Положення №2).	<ul style="list-style-type: none"> - найменування і кількість устаткування, конструкцій і матеріалів; - вартість устаткування, конструкцій і матеріалів (вартість однієї ці і загальна вартість) в цінах придбання з урахуванням поточної переоцінки та у цінах, що діють на час складання відомості. 	Замовник (інвестор, забудовник). Підписують замовник і підрядник.
5.	Перелік робіт з проведення консервації об'єкта (будови).	<ul style="list-style-type: none"> - найменування видів робіт з проведення консервації об'єкта; - обсяги робіт, які підлягають виконанню. 	Замовник (інвестор, забудовник) за участі підрядника та проектної організації.

Закінчення табл. 1

№	Документ	Зміст документа	Відповідальні організації
6.	Перелік робіт і заходів, необхідних для забезпечення збереження за-консервованого об'єкта (будови) або його конструктивних елементів (додаток 5 до Положення №2).	- найменування видів робіт і заходів; - обсяги робіт, які підлягають виконанню.	Замовник (інвестор, забудовник) за участі підрядника та проектної організації. Підписують замовник, підрядник, проектна організація.
7.	Кошторис на проведення робіт з консервації об'єкта (будови) та витрат, необхідних для забезпечення збереження законсервованого об'єкта (будови) або його конструктивних елементів.	Складається та затверджується на підставі відомостей та переліків робіт, зазначених у пп. 1–6 табл. 1.	Замовник (інвестор, забудовник) або проектна організація. Затверджується замовником (збудувником, інвестором).
8.	Додаткова угода або договір підряду на проведення робіт із консервації об'єкта (будови).	- строки виконання робіт та умови приймання замовником законсервованого об'єкта та його конструктивних елементів.	Підписують замовник і підрядник.
9.	Акт про прийняття законсервованого об'єкта (будови) (додаток 6 до Положення №2).	Містить підписи відповідальних осіб, що знають та приймають законсервований об'єкт, також конструкції, матеріали, устаткування, які залишаються на об'єкті та підлягають консервації.	Підписують замовник і підрядник.

ють відповідність конструкцій, устаткування, матеріалів вимогам нормативно-правових актів; документи про проведені під час будівництва перевірки і дослідження.

Отже, правильна консервація об'єктів будівництва, в тому числі раціональна організація первинного обліку, упорядкований документообіг таких операцій, зможе допомогти зберегти та захистити ці об'єкти, на які постійно впливають різні чинники навколишнього середовища (високі та низькі температури, вологість повітря, сонячні промені, сніг, вітер тощо).

Якщо причини, що призвели до консервації об'єкта будівництва, не були усунені, то замовник (інвестор, забудовник) може продати його як об'єкт незавершеного будівництва. У разі усунення таких причин замовник може поновити будівництво, тобто здійснити розконсервацію законсервованих об'єктів.

Порядок проведення розконсервації законсервованих об'єктів будівництва також регламентується Положенням №2. До документів, що мають бути складені замовником (інвестором, забудовником), відносяться:

- наказ або інший розпорядчий документ про розконсервацію об'єкта та подальше поновлення будівництва, в якому необхідно зазначити джерела фінансування продовження будівництва об'єкта, а також робіт та заходів із розконсервації об'єкта;
- акт про технічний стан конструкцій об'єкта (будови) і можливість продовження будівництва, що складає замовник за участю проектної організації, яка розробила проект будівництва об'єкта;
- додаткова угода до договору з проектною організацією на продовження авторського нагляду за будівництвом;
- дозвіл на поновлення будівництва об'єкта в установленому порядку, який замовник отримує в інспекції державного архітектурно-будівельного контролю;
- додаткова угода до договору підряду з підрядником, який здійснював будівництво об'єкта до його консервації, а в разі зміни підрядника визначає іншого підрядника та укладає договір підряду на виконання робіт з продовження будівництва [1].

Згідно з п. 5.5 Положення №2 передавання розконсервованого об'єкта будівництва підряднику на продовження будівництва здійснюється замовником з оформленням відповідного акта та за наявності наведених вище документів [1].

Разом із тим, на підприємстві було б доцільно при розконсервації законсервованих об'єктів будівництва:

1. Наказом керівника замовника (збудовника) створити комісію з питань проведення розконсервації об'єктів будівництва, яка повинна скласти:

- за участі проектної організації наведений в Положенні №2 акт технічного стану конструкцій об'єкта (будови) на момент їх розконсервації, в якому вказати дані про збереження об'єктом всіх технічних характеристик, визначити необхідний обсяг робіт з відновлення втрачених або зруйнованих за час консервації устаткування, конструкцій, елементів об'єкта будівництва, а також можливість продовження будівництва;
- акт про розконсервацію об'єкта будівництва, в якому відобразити висновки комісії.

2. За наказом керівника замовника (забудовника) провести інвентаризацію законсервованих об'єктів будівництва, в результаті чого скласти інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей (типова форма № М-21). До складу інвентаризаційної комісії, як зазначалося раніше, включити представників замовника або забудовника (підрозділів організації, що спеціалізуються на капітальному будівництві), підрядника, спеціалізованих (проектних або проектно-вишукувальних) організацій.

3. Скласти кошторис витрат, пов'язаних з проведенням розконсервації, план-графік розконсервації, визначити технологічні процеси, за якими провадитиметься розконсервація (технологічна документація).

Висновки і перспективи подальших розвідок. У ході дослідження визначено основні етапи проведення консервації та розконсервації об'єктів будівництва на підприємстві, а також наведено рекомендації щодо їх документального оформлення з метою підвищення ефективності аналітичної роботи.

Результати даного дослідження можуть бути використані в практичній діяльності підприємств, а також бути підставою для подальших досліджень щодо методики бухгалтерського обліку операцій консервації та розконсервації об'єктів будівництва.

1. Про затвердження Положення про порядок консервації та розконсервації об'єктів будівництва: Наказ Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України від 21.10.2005 №2 // zakon.rada.gov.ua.

2. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 №193 // www.ukrstat.gov.ua.

3. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 №69 // zakon.rada.gov.ua.

4. Щодо консервації об'єктів: Лист Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 14.11.2012 №7/15-18364 // search.ligazakon.ua.

5. *Височан О.С., Гнатюк Р.І.* Первинний облік капітальних інвестицій // Науковий вісник Херсонського державного університету.— 2013.— №1. — С. 85–87.

6. *Лисенко Н.* Актуальні питання обліку капітальних інвестицій підприємствами (на прикладі житлово-комунального господарства) // Бухгалтерський облік і аудит.— 2005.— №6. — С. 24–33.

7. *Маркова Н.М.* Облік капітальних інвестицій // Науковий вісник ЧДІЕУ.— 2012.— №4. — С. 167–170.

8. *Сажинець С.Й.* Організаційні аспекти розвитку системи обліку капітальних інвестицій на підприємствах // Вісник Національного університету «Львівська політехніка».— 2008.— №628. — С. 288–293.

9. *Сажинець С.Й.* Організація обліку капітальних інвестицій у створення необоротних активів господарським способом на промислових підприємствах // Вісник Національного університету «Львівська політехніка».— 2009.— №647. — С. 504–510.

10. *Сук П.Л., Василюшина В.А.* Облік капітальних інвестицій // Бухгалтерія в сільському господарстві.— 2011.— №8. — С. 21–33.

11. *Чирик Н.В.* Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій на промислових підприємствах // Вісник Національного університету «Львівська політехніка».— 2009.— №647. — С. 535–540.

Стаття надійшла до редакції 11.11.2013.