

Облік тимчасових споруд у будівництві.

Дмитренко А. В., Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка, асистент кафедри обліку і аудиту, аспірантка без відриву від виробництва Київського національного економічного університету кафедри обліку підприємницької діяльності.

Анотація.

Розглянуті проблемні питання з обліку тимчасових титульних і нетитульних споруд, а також інших некапітальних робіт у замовника та підрядника у будівельній галузі. Здійснений аналіз основних положень щодо вищевказаного питання вчених-економістів та вказані висновки і запропоновані конкретні пропозиції щодо покращення обліку некапітальних робіт.

Ключові слова: некапітальні роботи; тимчасові (титульні, нетитульні) споруди; інші некапітальні роботи.

Досить **проблемним** на сьогодні є питання обліку витрат на виконання некапітальних робіт, що виникли з введенням з 01. 01. 2000 року нового Плану рахунків та ведення бухгалтерського обліку за національними стандартами. Хоча нововведення в обліку і мають свої переваги, але все ж таки є ще окремі ділянки обліку, які недостатньо висвітлені в літературі, нормативних та інструктивних документах. До них можна віднести облік витрат на проведення некапітальних робіт і їх результатів. На вирішення саме цих питань і звернута увага даної статті.

Дослідженням основних положень обліку некапітальних робіт займався Хом'як Р. Л. [1]. Питання обліку тимчасових споруд (титульних і не титульних) займалися Малюга Н. М. Та інші співавтори [2]. Основні положення з обліку некапітальних робіт, а саме з обліку тимчасових титульних споруд і будов розглядали Даньків Й. Я., Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. [3]. Особливе місце в будівництві для тимчасових будівель та споруд виділили Сторожук Т. М., Підлісна О. І. Та Гуменюк О. В., досліджуючи їх облік [4].

Серед **невирішених проблем** на сьогодні можна вказати облік тимчасових титульних споруд як у замовника, так і у підрядника. Також існує на сьогодні невизначеність щодо правильного обліку тимчасових (нетитульних) споруд як необоротних, так і тих які відносяться до малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Метою даної статті є аналіз та роз'яснення окремих положень щодо обліку витрат на виконання некапітальних робіт, а саме тимчасових (титульних) споруд згідно з нормативними документами.

Результати дослідження з вище визначеного питання даної статті можна отримати розглянувши основні теоретичні положення щодо обліку витрат некапітальних робіт та проаналізувавши його недоліки.

Особливе місце в будівництві займають тимчасові будівлі та споруди, необхідні для будівельних підприємств на період зведення об'єктів. До них відносяться приоб'єктні склади та розчинні вузли; різні житлові приміщення (робочі кімнати, про рабські, інструментальні, приміщення їдальні тощо); майстерні; тимчасові інженерні мережі та споруди (водопровід, електромережі, щитові, внутрішньо об'єктні дороги, естакади тощо) та інші тимчасові будівлі та споруди. Зведення тимчасових будівель і споруд здійснюється або за рахунок коштів замовника (забудовника), передбачених в зведеному кошторисному розрахунку, або за рахунок накладних витрат будівельного підприємства. В першому випадку тимчасові будівлі і споруди називаються титульними і обліковуються на балансі забудовника в складі основних засобів. В іншому випадку вони вважаються не титульними, обліковуються у підрядного підприємства та входять до складу його оборотних засобів.

Будівельні підприємства крім будівельно-монтажних робіт (далі – БМР), що виконуються за договорами підряду, здійснюють також роботи, що не включаються до обсягу виконаних БМР і обліковуються в бухгалтерському обліку як некапітальні роботи.

Некапітальні роботи – це будівництво і розбирання тимчасових титульних і нетитульних споруд (тимчасові огорожі, котельні, електростанції, насосні,

компресорні, підвісні дороги, склади, їдальні тощо), а також розбирання і демонтаж припинених будівництвом об'єктів.

Некапітальні роботи виконуються працівниками, зайнятими в основному будівельному виробництві. Основну частину некапітальних робіт складають роботи зі зведення допоміжних тимчасових будівель і споруд, необхідних для забезпечення нормального ходу будівництва основних об'єктів. Зазначені будівлі і споруди використовуються, звичайно, тільки під час будівництва основних об'єктів і тому носять назву тимчасових. Поряд зі зведенням тимчасових будівель і споруд, будівельні організації виконують й інші роботи, що за характером їх виконання відносяться до некапітальних робіт (роботи х демонтажу об'єктів, по яких припинене будівництво тощо).

Розглядаючи облік витрат на виконання некапітальних робіт відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – План рахунків) [5] та Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – Інструкція) – [6] слід відмітити, що облік цих витрат ведеться на рахунку 23 „Виробництво”. Згідно з Планом рахунку, який використовувався до 01.01.2000 року для обліку цих витрат був передбачений рахунок 30 „Некапітальні роботи” в розрізі таких субрахунків:

30/1 „Будівництво тимчасових титульних споруд”;

30/2 „Будівництво тимчасових нетитульних споруд”;

30/3 „Інші некапітальні витрати”.

Отже, бачимо, що облік усіх некапітальних робіт вівся на одному синтетичному рахунку.

Із введенням нового Плану рахунків використання одного 23 рахунку „Виробництво” для обліку витрат на виконання некапітальних робіт буде не достатньо, оскільки вищевказані витрати входять до складу основних засобів та оборотних засобів. Тому для обліку цих витрат використовується ще й рахунок 15 „Капітальні інвестиції”, а саме субрахунок 153 „Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”. Це ще можна пояснити й тим, що до

нового Плану рахунків належить субрахунок 113 „тимчасові (нетитульні) споруди” рахунка 11 „Інші необоротні матеріальні активи” на який списуються витрати узагальнені саме на субрахунок 153.

Малюга Н. М. зазначає, що на субрахунок 153 відображаються такі роботи як зведення тимчасових (титульних) споруд, зведення тимчасових (нетитульних) споруд, інші некапітальні роботи [2].

Однак на субрахунок 153 не обліковуються витрати, пов’язані з упорядкуванням будівельного майданчика, охороною праці, технікою безпеки, ремонтом власних та орендованих будівель і споруд (у тому числі не титульних) та інші подібні витрати. Вони відображаються на рахунках 232 „Допоміжні виробництва”, 233 „обслуговуючі виробництва та господарства” рахунка 23 „Виробництво”.

Але все ж таки Інструкція не дає пояснення на яких субрахунках повинен вестись облік тимчасових (титульних) споруд і витрат на їх будівництво.

Тимчасові (титульні) споруди, на відміну від не титульних, виділяються окремим рядком в титульних списках, а їх будівництво фінансується замовниками. Після його завершення вони стають власністю останніх, хоча використовуються підрядними організаціями під час будівництва основних об’єктів.

Тимчасові не титульні споруди підрядні організації будують або придбавають в інших за рахунок власних коштів, і вони є їх власністю. Після завершення будівництва основних об’єктів для замовників такі споруди підлягають розбиранню або демонтажу і перевозяться на нові місця виконання робіт. Тимчасові титульні споруди здебільшого залишаються нерозібраними і використовуються замовниками.

Отже, ці причини обумовлюють необхідність відокремленого обліку тимчасових титульних споруд, як об’єктів основних засобів та тимчасових нетитульних споруд, як інших необоротних матеріальних активів або малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Для обліку витрат на зведення або придбання об’єктів як необоротних активів передбачено рахунок 15 „Капітальні інвестиції”. Такий порядок мірою

стосується тимчасових (титкульних) об'єктів, що належать до необоротних активів. На цьому рахунку підприємство відкриває окремі субрахунки для обліку витрат для тимчасових об'єктів, що можуть належати як до основних засобів, так і до інших необоротних матеріальних активів.

Рахунок 15 „Капітальні інвестиції” не застосовується для обліку тимчасових об'єктів, що належать до малоцінних та швидкозношуваних предметів; найчастіше це нетитульні об'єкти.

Розглянемо по порядку ведення обліку тимчасових титульних, тимчасових не титульних споруд та інших некапітальних робіт.

Тимчасові (титкульні) об'єкти надходять на підприємство шляхом будівництва або придбання.

Будівництво може здійснюватися як господарським способом, так і підрядним способом. Може бути також змішаний спосіб виконання робіт, за якого частину їх виконують господарським способом, а частину – підрядним.

Для прийняття робіт, виконаних протягом будівництва об'єкта господарським способом, складають акт за формою № КБ-2в „Акт приймання виконаних підрядних робіт”. Він складається при виконанні робіт як господарським, так і підрядним способом.

Закінчені будівництвом тимчасові (титкульні) об'єкти приймають за актом приймання-передачі основних засобів типової форми № ОЗ-1. Кожному закінченому та прийнятому об'єкту на підприємстві присвоюють інвентарний номер і на такий об'єкт відкривають інвентарну картку типової форми ОЗ-6. остання є реєстром аналітичного бухгалтерського обліку.

Отже, бачимо, що порядок обліку тимчасових титульних будов і споруд як господарським способом, так і підрядним способом повністю співпадає з порядком обліку основних засобів. Тому саме для обліку цієї частини тимчасових споруд необхідно використовувати не 153 субрахунок, а субрахунок 152 „ Придбання (виготовлення) основних засобів” рахунку 15 „Капітальні інвестиції”.

Для розрізненого обліку цих витрат в залежності від способів будівництва доречно відкрити аналітичні рахунки до субрахунка 152:

1521 „Виготовлення тимчасових титульних об’єктів господарським способом”;

1522 „Виготовлення тимчасових титульних об’єктів підрядним способом”;

1523 „Виготовлення тимчасових титульних об’єктів змішаним способом”.

Узагальнені витрати з аналітичних рахунків субрахунка 152 необхідно списувати в рахунок 103 „Будинки та споруди”, а саме в аналітичні рахунки:

1031 „Тимчасові титульні об’єкти виготовлені господарським способом”;

1032 „Тимчасові титульні об’єкти виготовлені підрядним способом”;

1033 „Тимчасові титульні об’єкти виготовлені підрядним способом”.

На аналітичних рахунках 152 субрахунка повинні узагальнюватися витрати на придбання (спорудження) тимчасових титульних будівель і споруд у замовника будівельної продукції, а підрядним організаціям для цієї мети необхідно використовувати рахунок 23 „Виробництво” субрахунок 233 „Обслуговуючі виробництва та господарства” до якого доречно відкрити аналітичні рахунки відповідно до способу будівництва тимчасових титульних об’єктів:

2331 „Витрати, пов’язані із зведенням та розбиранням тимчасових титульних об’єктів господарським способом”;

2332 „Витрати, пов’язані із зведенням та розбиранням тимчасових титульних об’єктів підрядним способом”;

2333 „Витрати, пов’язані із зведенням та розбиранням тимчасових титульних об’єктів змішаним способом”.

Тимчасові нетитульні об’єкти будуються, виготовляються або придбаваються будівельними організаціями за рахунок власних коштів і завжди є частиною витрат цих організацій при зведенні об’єктів будівництва.

Багато будівельних організацій, поряд з самостійним виготовленням тимчасових не титульних споруд, використовуючи в своїй діяльності так звані типові інвентарні об’єкти, які також відносяться до тимчасових нетитульних споруд. Особливість типових інвентарних об’єктів в тому, що вони закупаються не „під конкретний об’єкт”, а для ведення будівництва взагалі, тобто можуть використовуватися на будь-якому об’єкті будівництва без спеціальної

підготовки. Придбаваються ці об'єкти за рахунок капітальних вкладень будівельних організацій і враховуються в складі їх основних засобів.

Отже, всі тимчасові нетитульні об'єкти діляться на три групи:

- об'єкти, які відносяться до основних засобів;
- об'єкти, які відносяться до малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- типові інвентарні об'єкти, що відносяться до основних засобів.

Тому витрати на їх спорудження (придбання) можна згрупувати в три складові:

1. витрати на спорудження тимчасових нетитульних об'єктів, що відносяться до необоротних активів;
2. витрати на спорудження тимчасових нетитульних споруд, що відносяться до малоцінних та швидкозношуваних предметів;
3. витрати на поточний ремонт, освітлення, опалення та інші експлуатаційні витрати на зведення тимчасових нетитульних об'єктів.

В бухгалтерському обліку у замовника облік необоротних активів, що відносяться до тимчасових нетитульних будівель і споруд слід вести на субрахунку 153 з подальшим списанням на субрахунок 113.

До субрахунку 153 слід відкрити два аналітичні рахунки для розрізненого обліку тимчасових нетитульних об'єктів, що відносяться до основних засобів та типових інвентарних об'єктів:

1531 „Виготовлення тимчасових нетитульних об'єктів (основних засобів);

1532 „Типові інвентарні об'єкти”.

Витрати на спорудження тимчасових нетитульних будівель і споруд, що відносяться до малоцінних та швидкозношуваних предметів враховують на рахунку 23 „Виробництво” на окремому аналітичному рахунку і списують на рахунок 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Отже, для обліку цих витрат до субрахунку 233 потрібно відкрити ще один аналітичний рахунок : 2334 „Витрати на зведення малоцінних тимчасових нетитульних об'єктів”.

Витрати на утримання типових інвентарних об'єктів враховуються на рахунку 91 „Загально виробничі витрати” з наступним щомісячним списанням на рахунок 23 „Виробництво” і 90 „Собівартість реалізації”.

Амортизація тимчасових об'єктів, що відносяться до необоротних активів, нараховується у відповідності з вимогами П(С)БО 7 „Основні засоби” [7] прямолінійним або виробничим методом.

І, нарешті, інші некапітальні роботи, до яких відносяться роботи зі знесенням і демонтажу об'єктів, будівництво яких припинене обліковують на субрахунку 153. Тому до цього субрахунка також необхідно відкрити ще один аналітичний рахунок: 1533 „Інші некапітальні роботи”.

Проаналізувавши основні теоретичні положення з обліку тимчасових будівель і споруд можна зробити наступні **висновки**:

По-перше, для чіткого ведення обліку некапітальних робіт необхідно забезпечити розрізнений облік тимчасових титульних, не титульних об'єктів та інших некапітальних робіт за допомогою ведення витрат на їх зведення на окремих аналітичних рахунках відповідних субрахунків;

По-друге, облік тимчасових титульних споруд у замовника вести не на субрахунку 153, а на субрахунку 152, в зв'язку з тим, що порядок їх обліку повністю повторює порядок обліку основних засобів і до цього субрахунка доречно для зручності ведення обліку відкрити наступні аналітичні рахунки:

1521 „Виготовлення тимчасових титульних об'єктів господарським способом”;

1522 „Виготовлення тимчасових титульних об'єктів підрядним способом”;

1523 „Виготовлення тимчасових титульних об'єктів змішаним способом, і, відповідно, списувати у запропоновані аналітичні рахунки 103 субрахунка:

1031 „Тимчасові титульні об'єкти виготовлені господарським способом”;

1032 „Тимчасові титульні об'єкти виготовлені підрядним способом”;

1033 „Тимчасові титульні об'єкти виготовлені підрядним способом”.

У підрядника ці витрати слід вести на запропонованих аналітичних рахунках до субрахунка 233:

2331 „Витрати, пов’язані із зведенням та розбиранням тимчасових титульних об’єктів господарським способом”;

2332 „Витрати, пов’язані із зведенням та розбиранням тимчасових титульних об’єктів підрядним способом”;

2333 „Витрати, пов’язані із зведенням та розбиранням тимчасових титульних об’єктів змішаним способом”;

по-третє, облік тимчасових не титульних об’єктів, що відносяться до необоротних активів та до малоцінних та швидкозношуваних предметів. При цьому облік цих витрат необхідно вести відповідно на субрахунок 153 і рахунок 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Для окремого ведення обліку не титульних об’єктів, що відносяться до основних засобів і тих, що відносяться до типових інвентарних об’єктів відкрити аналітичні рахунки до субрахунка 153:

1531 „Виготовлення тимчасових нетитульних об’єктів (основних засобів);

1532 „Типові інвентарні об’єкти”.

А для ведення обліку тимчасових не титульних об’єктів, що відносяться до малоцінних та швидкозношуваних предметів, слід до субрахунка 233 відкрити аналітичний рахунок з назвою 2334 „Витрати на зведення малоцінних тимчасових нетитульних об’єктів”.

Отже, бачимо, що тимчасові не титульні об’єкти відносяться не в повній частині до оборотних активів, а розподіляються на дві складові: одна відноситься до необоротних активів, а друга – до складу оборотних активів.

Література

1. Бухгалтерський облік в Україні: Навч. посіб. Нормативно-практичні матеріали. За ред. Р. Л. Хом’яка. – Львів: Національний університет „Львівська політехніка (Інформаційно-видавничий центр „ІНТЕЛЕКТ+” Інституту післядипломної освіти), „Інтелект – Захід”, 2001.– 728 с.

2. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво: Навч. посіб./Н. М. Малюга та ін. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Ж.: 2000.

3. Даньків Й. Я., Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003.– 206 с.
4. Сторожук Т. М., Підлісна О. І., Гуменюк О. В. Особливості бухгалтерського обліку в галузях економічної діяльності: Навч. посіб. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 460 с.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (зі змінами та доповненнями): Затв. наказом Міністерства фінансів України 30.11.99. № 291//
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (зі змінами та доповненнями): Затв. наказом Міністерства фінансів України 30.11.99. № 291//
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000.№ 92 // Все про бухгалтерський облік .– 2000. – № 47. – С. 11-14.