

УДК 69.003

JEL M41

DOI 10.33244/2617-5932.4.2020.175-181

Д. В. Половинець,
Університет ДФС України
e-mail: dianapol2707@gmail.com
ORCID ID 7911091

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТИМЧАСОВИХ БУДІВЕЛЬ ТА СПОРУД У БУДІВНИЦТВІ

У статті представлено огляд літературних джерел і нормативно-правових актів щодо визначення сутності тимчасових будівель та споруд і їх видів. Показано особливості формування і відображення в бухгалтерському обліку витрат на їх придбання чи спорудження залежно від очікуваного терміну експлуатації. На основі узагальнення специфічних характеристик досліджуваного об'єкта, який, залежно від терміну експлуатації, може належати до різних об'єктів бухгалтерського обліку, автором систематизовано порядок їх облікового відображення та надано рекомендації щодо його удосконалення.

Ключові слова: тимчасові будівлі та споруди, облік, підприємство будівельної галузі, тимчасова титульна споруда, тимчасова нетитульна споруда.

Д. В. Половинец. Особенности учета временных зданий и сооружений в строительстве

В статье представлен обзор литературных источников и нормативно-правовых актов по определению сущности временных зданий и сооружений и их видов. Представлены особенности формирования и отражения в бухгалтерском учете расходов на их приобретение или строительство в зависимости от ожидаемого срока эксплуатации. На основе обобщения специфических характеристик исследуемого объекта, который, в зависимости от срока эксплуатации, может принадлежать к различным объектам бухгалтерского учета, автором систематизирован порядок их учетного отображения и представлены рекомендации по его усовершенствованию.

Ключевые слова: временные здания и сооружения, учет, предприятие строительной отрасли, временное титульное сооружение, временное нетитульное сооружение.

Мета статті. Основною метою цієї статті є розкриття особливості відображення в бухгалтерському обліку тимчасових будівель та споруд.

Постановка проблеми. Сутність поняття «тимчасові споруди» та особливості відображення витрат на їх створення у будівництві не повною мірою висвітлені у нормативно-правових актах та дослідженнях науковців. Зокрема, не закріплено законодавчо терміни «титульні тимчасові споруди» і «нетитульні тимчасові споруди». Такий поділ тимчасових споруд має місце у практичній діяльності будівельних підприємств і залежить від включення чи невключення до титулу будови. Проте в сучасних умовах титули затверджуються лише щодо об'єктів, які зводяться із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств державної власності.

Крім того, відсутні рекомендації щодо термінів експлуатації таких споруд і норм їх списання, а визначаються кожним будівельним підприємством залежно від конкретних умов його діяльності. Таким чином, окреслені питання безпосередньо визначають особливості тимчасових будівель і споруд як об'єкта бухгалтерського обліку, впливають на методику їхнього облікового відображення і потребують наукового узагальнення й обґрунтування, що підтверджує актуальність окресленої проблеми та її практичне значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань розвитку суб'єктів будівельної галузі, обліку та контролю їх діяльності присвятили свої наукові праці такі вчені, як В. Васьков [1], А. Гойко [4], З.-М. Задорожний [5], Н. Мужевич [6], П. Микитюк, В. Павелко [7], М. Чумаченко та інші. Проте у більшості досліджень під час розгляду цієї проблематики не враховано особливості облікового відображення вартості тимчасових будівель і споруд у складі будівельних робіт, які безпосередньо впливають на витрати та вартість будівельної продукції, що і стало предметом нашого дослідження.

Виклад основного матеріалу. Під час проведення будівельних робіт виникає потреба у зведенні допоміжних будівель і споруд, які необхідні для виконання будівельно-монтажних робіт і обслуговування працівників у разі будівництва певного об'єкта. Оскільки їх використовують лише у процесі будівництва основних об'єктів, тому вони отримали назву тимчасових будівель і споруд.

Зміст тимчасових будівель і споруд наведено у ДСТУ Б Д.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва», відповідно до якого тимчасовими будівлями і спорудами є виробничі, складські, допоміжні, житлові і громадські будівлі та споруди, необхідні для виконання будівельних робіт і обслуговування працівників будівництва [3].

Тимчасові будівлі та споруди традиційно поділяють на титульні і нетитульні. Під час зведення цих об'єктів за рахунок коштів забудовника (замовника), передбачених у зведеному кошторисному розрахунку, такі об'єкти називають титульними й обліковують на балансі забудовника. У випадку, коли зведення об'єктів здійснюють за рахунок накладних витрат будівельної організації, такі об'єкти називають нетитульними й обліковують на балансі будівельного підприємства (огорожі основного об'єкта будівництва, складські приміщення, навіси, комори тощо) [2].

Титульні споруди, як правило, мають переважно капітальний характер. Вони потребують більш тривалого часу монтажу або споруди, залучення кваліфікованих фахівців, використання більш дорогих матеріалів. Їх зводять на тривалий термін експлуатації і можуть використовувати навіть одночасно для забезпечення будівельного процесу декількох будівельних майданчиків [10, с. 97]. Тимчасові нетитульні споруди поділяють на необоротні (з терміном використання понад один рік) та оборотні (плановий період експлуатації яких менше одного року). Але на практиці, залежно від обсягів будівництва, його складності та строків і основне – об'єкта будівництва, підприємство самостійно визначає для себе прийнятний термін експлуатації та перелік нетитульних споруд.

Потрібно відмітити, що облік витрат у будівництві здійснюється виключно за наявності договорів про будівництво (будівельних контрактів). За такої умови він ведеться відповідно до Положення (стандарту) 16 «Витрати», але при цьому потрібно враховувати особливості їх визнання і складу, які встановлені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» [8] (це стосується й тимчасових будівель і споруд).

Наведемо основні з особливостей визнання витрат у будівництві: «доходи і витрати упродовж виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений. Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то: дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування; витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, упродовж якого вони були зазанані. У разі відсутності ймовірності відшкодування витрат дохід не визнається» [8].

Щодо складу витрат у будівництві, їх класифікації, зазначимо, що поняття «витрати», незалежно від виду діяльності підприємства, є однаковим для усіх, тобто це стосується й будівництва. Воно визначено у П(С)БО 16 «Витрати». Але його змістовне наповнення залежить саме від особливостей будівництва, тому будівельна компанія сама вирішує, який склад витрат та їх класифікацію використовувати.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [9] тимчасові титульні будівлі та споруди обліковуються на рахунках 103 «Будинки та споруди», 104 «Машини та обладнання», 105 «Транспортні засоби», 106 «Інструменти, прилади та інвентар», тимчасові нетитульні споруди, які обліковуються на рахунку 113 «Тимчасові нетитульні споруди».

Витрати на спорудження та розбирання тимчасових (титульних і нетитульних) будівель і споруд включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт, якщо такі витрати включені у кошторис на будівництво об'єкта. Ці витрати обліковують у порядку, встановленому щодо обліку виконаних будівельно-монтажних робіт, і включають у виробничу собівартість робіт за відповідними статтями калькулювання й елементами витрат.

Бухгалтерське відображення придбання, експлуатації та вибуття таких об'єктів, їх бухгалтерський облік ведеться відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби». Амортизація може нараховуватися за дебетом рахунка 23 «Виробництво», тобто прямо включатися до собівартості об'єкта будівництва, але переважно амортизаційні відрахування збирають за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» з наступним розподілом між декількома об'єктами.

Якщо кошторисом будівництва не передбачено витрати на спорудження та розбирання тимчасових нетитульних споруд і пристроїв, то їх вважають понаднормативними і відносять на собівартість реалізованої продукції у періоді виникнення таких витрат.

Витрати на придбання або виготовлення необоротних тимчасових нетитульних споруд обліковують як капітальні вкладення на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». У разі передачі в експлуатацію витрати на їх придбання (створення) відображають за дебетом субрахунка 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» і кредитом субрахунка 153.

Амортизацію тимчасових нетитульних споруд, витрати на їх ремонт, утримання та розбирання розподіляють та відносять на собівартість будівельно-монтажних робіт, якщо такі витрати передбачені кошторисом будівництва такими методами (залежно від специфіки використання споруд):

- прямим методом (на дебет субрахунка 231 «Основне виробництво»);
- шляхом розподілу у складі загальновиробничих витрат (на дебет рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» за елементом «Інші операційні витрати» – для організацій,

які застосовують 9-й клас рахунків, і до рахунка 80 «Матеріальні витрати» субрахунок 809 «Інші матеріальні витрати» для організацій, які застосовують 8-й клас рахунків).

Зауважимо, що облік витрат на виготовлення оборотних нетитульних споруд і пристроїв не можна вважати капітальними вкладеннями, тому, на нашу думку, для них необхідно відкривати окремий субрахунок до синтетичного рахунка 23 «Виробництво» (наприклад, субрахунок 233 «Створення оборотних тимчасових нетитульних споруд»).

Собівартість виготовлених оборотних тимчасових нетитульних споруд і пристроїв доцільно відображати у складі виробничих запасів (д-т рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»), для чого в робочому плані рахунків доцільно передбачити спеціальний субрахунок, наприклад 223 «Тимчасові нетитульні споруди і пристрої з терміном використання до одного року».

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів (а отже, й оборотних нетитульних споруд і пристроїв) підлягає списанню на витрати виробництва (д-т рахунка 23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати» / 80 «Матеріальні витрати») або собівартість реалізації (д-т рахунка 90 «Собівартість реалізації») в момент їх передачі в експлуатацію з організацією оперативного обліку таких об'єктів і контролю за їх використанням.

Враховуючи специфіку будівельного виробництва та формування витрат і доходів підрядних будівельних організацій, більш доцільним було б списання вартості оборотних тимчасових нетитульних споруд і пристроїв у момент їх передачі в експлуатацію не на рахунок 23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати» / 80 «Матеріальні витрати», а на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» з наступним рівномірним періодичним (щомісячним) списанням на поточні витрати (д-т рахунка 23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати» / 80 «Матеріальні витрати» – к-т рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів»).

Рекомендовані проведення з оборотних тимчасових нетитульних споруд узагальнено у табл. 1.

Таблиця 1

Проведення з обліку оборотних тимчасових нетитульних споруд

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Витрати на спорудження приміщень для обігріву робітників	233	20, 661, 651, 13
Відображено собівартість приміщення у складі МПП	22	233
Придбані настили, драбини, сходи у постачальників:		
на вартість без ПДВ	22	631
ПДВ	641	631
Передано в експлуатацію об'єкти	23, 91	22
Відображено витрати, пов'язані з утриманням переданих в експлуатацію об'єктів	23, 91	20, 661, 651, 13
Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією переданих в експлуатацію об'єктів	23, 91	20, 661, 651, 13
Оприбутковано придатні до використання виробничі запаси, що залишилися від розбирання споруд	20	71

Джерело: складено автором.

Як видно з таблиці 1, вартість оборотних тимчасових нетитульних споруд і пристроїв здебільшого списується на рахунки 23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати».

Витрати на спорудження та розбирання нетитульних тимчасових будівель і споруд обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» окремо за кожним із таких об'єктів.

Знос (амортизація) тимчасових (нетитульних) споруд і пристроїв нараховують одним із методів, прийнятих для основних засобів. Найдоцільнішим, на нашу думку, у цьому випадку є прямолінійний метод.

Облік введених в експлуатацію тимчасових (нетитульних) споруд і пристроїв здійснюють на субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Витрати організації на придбання або виготовлення власними силами цих об'єктів відображають на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», а нарахування зносу (амортизації) – на субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» рахунка 13 «Знос необоротних активів».

Висновки і пропозиції. Виходячи з проведеного дослідження найважливішою особливістю облікового відображення тимчасових будівель і споруд вважаємо їх ідентифікацію як об'єкт бухгалтерського обліку. У статті досліджено сутність тимчасових будівель і споруд, які є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку будівельних підприємств. Залежно від способу створення та призначення тимчасові споруди поділяються на титульні і нетитульні, а нетитульні, у свою чергу, від очікуваного терміну їхньої експлуатації – на оборотні і необоротні.

Розглянувши специфіку формування їхньої первісної вартості та відображення в бухгалтерському обліку, запропоновано під час введення в експлуатацію оборотні тимчасові нетитульні споруди відображати у складі витрат майбутніх періодів з поступовим рівномірним списанням на поточні витрати. Таким чином, на нашу думку, запропоновані рекомендації сприятимуть більшій аналітичності та якості бухгалтерського обліку тимчасових (титульних і нетитульних) будівель і споруд у практичній діяльності будівельних підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Васюков В. Н. Особливості обліку тимчасових споруд у будівництві. *Проблеми формування нової економіки XXI століття*: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф., 21–22 грудня 2012 р.: у 3-х т. Дніпропетровськ: Біла К. О., 2012. URL: http://www.confcontact.com/20121221/8_vaskov.htm
2. Гузов В. В. Бухгалтерський облік. URL: https://lubbook.org/book_433_glava_14_19._Ob1%D1%96k_nekap%D1%96talnikh_rob%EF%BF%BD.html
3. ДСТУ Б Д.1.1-1:2013. Правила визначення вартості будівництва. Київ: Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, 2013. URL: https://dbn.at.ua/_id/11/1113____.1.1-1-2013.pdf
4. Гойко А. Ф., Дудіна Е. В., Ізмайлова К. В. Економіка будівництва: навчальний посібник / за заг. ред. К. В. Ізмайлової. К.: КНУБА, 2008. 172 с.
5. Задорожний З.-М. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2007. 293 с.

6. Мужевич Н. В. Нормативно-правове регулювання обліку витрат у будівництві. *Статистика, облік, аналіз та аудит*. 2013. № 9. С. 196–201.
7. Павелко О. В. Витрати у будівництві: ідентифікація економічної сутності, нормативно-правове регулювання обліку та відображення у звітності. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2016. № 4 (78). С. 93–101.
8. П(С)БО 18. Будівельні контракти. Київ: Міністерство фінансів України, 2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України: від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
10. Соболев В. М., Косата І. А., Розіт Т. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Харків: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2018. 222 с.

REFERENCES

1. Vaskov, V. N. (2012). Osoblyvosti obliku tymchasovykh sporud u budivnytstvi [Features of accounting of temporary structures in construction]. In *V Problemy formuvannia novoi ekonomiky XXI stolittia*. Dnipropetrovsk. URL: http://www.confcontact.com/20121221/8_vaskov.htm
2. Huzov, V.V. Bukhhalterskyi oblik [Accounting]. URL: https://lubbook.org/book_433_glava_14_19_Obl%D1%96k_nekap%D1%96talnikh_rob%EF%BF%BD.html
3. Ministerstvo rehionalnoho rozvytku, budivnytstva ta zhytlovo-komunalnoho hospodarstva Ukrainy (2013). *DSTU B D.1.1-1:2013. Pravyly vyznachennia vartosti budivnytstva* [Rules for determining the cost of construction]. URL: https://dbn.at.ua/_ld/11/1113____.1.1-1-2013.pdf
4. Hoiko, A. F., Dudina, E. V., Izmailova, K. V. (2008). *Ekonomika budivnytstva: navchalnyi posibnyk* [Construction economics: a textbook] (edition by K. V. Izmailova). Kyiv: KNUBA.
5. Zadorozhnyj, Z.-M.V. (2007), *Vnutrishn'ogospodars'kyj oblik v budivnytstvi: metodologija ta organizacija* [Internal accounting in construction: methodology and organization]. (Doctor dissertation). Ternopil'.
6. Muzhevych, N.V. (2013), Normatyvno-pravove reguljuvannja obliku vytrat u budivnytstvi [Regulatory regulation of accounting of costs in construction]. *Statystyka, oblik, analiz ta audyt*. Vol. 9, 196–201.
7. Pavelko, O. V. (2016). Vytraty u budivnytstvi: identyfikatsiia ekonomichnoi sutnosti, normatyvno-pravove rehuliuвання obliku ta vidobrazhennia u zvitnosti [Expenses in construction: identification of economic substance, legal regulation of accounting and reflection in reports]. *The journal of Zhytomyr State Technological University. Series: Economics*. Vol. 78(4), 93–101.
8. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2012). *Polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku 18 «Budivelni kontrakti»* [Accounting Standard 18 «Construction contracts»]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>
9. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Plan rakhunkiv bukhgalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'язan i hospodarskykh operatsii pidprijemstv i orhanizatsii: nakaz* [Plan of accounts of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations: Order]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
10. Soboliev, V. M., Kosata, I. A., Rozit, T. V. (2018). *Bukhhalterskyi oblik* [Accounting]. Kharkiv: KhNU imeni V. N. Karazina.

Diana Polovynets, post-graduate student of the department of accounting, University of the State Fiscal Service of Ukraine

Peculiarities of accounting of temporary buildings and construction in construction

Virtually no construction site in construction companies is free of temporary buildings and structures that are specific to this type of activity. Temporary buildings and structures are an integral part of the construction process, but accounting and taxing them for the accountant requires more creative work, in addition to complying with clear legal requirements. Temporary buildings and structures are erected by a contractor to meet specific needs at the construction site and are not, in fact, real estate. At the same time, the legislation also has the appropriate definition of temporary structures. These are industrial, warehouse, auxiliary, residential and public buildings and structures that are necessary for the execution of construction works and maintenance of employees during the construction of a particular facility. Therefore, there is a need to provide a study of the features of the organization and methods of accounting for temporary buildings and structures.

The essence of the concept of «temporary structures» and the problem of forming costs for temporary structures in construction have not yet been fully addressed in the research of scientists, which does not eliminate the problems of their reflection in accounting. This confirms that the chosen topic is of practical importance, and in the process of its research certain elements of scientific novelty are highlighted.

The purpose of this article is to reveal the peculiarities of display in the account of title and non-title temporary structures.

The research methods used in the process of writing the article involve the application of general scientific and empirical techniques of economic science, based on a systematic approach. In addition, in the process such a general method of study as generalization was used.

If temporary structures are created by adapting already existing customer objects at the construction site, they immediately write off the costs. When a contractor deals with temporary structures that he creates independently from scratch, their account is debited to account 113 «Temporary (non-titular) structures» or 22 «Low-value and high-wear items» (depending on the term of use) and, accordingly, amortized or written off for expenses.

Key words: *temporary buildings and structures, accounting, construction industry, construction industry enterprise, temporary title building, temporary non-title building.*

Стаття надійшла до редакції 16 січня 2020 року