

А.А. Макурін, к.е.н., асистент

Національний технічний університет «Дніпровська політехніка»

Проблеми обліку концесії на вуглевидобувних підприємствах

У роботі розглянуто проблеми управління майновими правами на основні засоби. Встановлено важливість процесу документування у бухгалтерському обліку. Визначено проблеми обліку ліцензій для видобутку корисних копалин. Оскільки кожне інтегроване вуглевидобувне об'єднання повинно мати ліцензію на видобуток корисних копалин, тому потрібно обліковувати їх як нематеріальні активи та нараховувати амортизацію. У дослідженні проаналізовано процес прийняття рішень на інтегрованому вуглевидобувному об'єднанні стосовно передачі основних засобів з підприємства-донора на підприємство-реципієнт, встановлено пряму залежність від інформації з виробництва, що впливає на кількість та частоту повторення такої операції, під час процесу передачі основних засобів інтегроване вуглевидобувне об'єднання виступає єдиним майновим комплексом, не зважаючи на це, кожне підприємство, що передає чи отримує основний засіб, має укласти договір, в якому прописані всі правові відносини, урегульовано питання обліку основних засобів, їх утримання та амортизації. Також у договорі визначено первинну інформацію по кожному об'єкту та забороняється змінювати метод амортизації. Досліджуючи питання передачі основних засобів з одного вуглевидобувного підприємства на інше у межах інтегрованого вуглевидобувного об'єднання запропоновано нову ідентифікацію основних засобів під час процесу передачі. Запропонована нові класифікацію основних засобів під час передачі дозволяє ідентифікувати основні засоби, визначає основні напрями їх в обліку. Запропоновано виділяти наступні види основних засобів під час процесу передачі, а саме: балансові, переміщені, переприйняті. Наведено розмежування цих понять та встановлено граничні терміни, за якими варто переводити та змінювати статус основних засобів з переміщених на балансові та переприйняті. Від правильності документального оформлення надходження основних засобів залежить подальший процес обліку та використання основних засобів на підприємстві.

Ключові слова: гірнича концесія; корисні копалини; передача основних засобів.

Актуальність теми. Згідно з Конституцією України надра знаходяться у виключній власності народу України. Проте народ України здійснювати операції з видобутку корисних копалин самостійно не може – це роблять переважно суб'єкти господарювання (інтегровані вуглевидобувні об'єднання) [1]. У своєму природному стані корисні копалини перебувають у державній власності, існує думка, що при їх видобутку на поверхню відбувається відчуження копалин на користь надрокористувача, що супроводжується зміною прав власності з державної на приватну. Проте вирішення такого питання є досить дискусійним [2].

Для суб'єктів господарювання процес документування є одним з важливих способів відображення у бухгалтерському обліку інформації за господарськими операціями, які виникають на підприємстві. Під документуванням розуміють записи у відповідних формах бухгалтерського обліку. Документування посідає особливе місце та має велике значення для управління діяльністю підприємства. Серед функцій документування значна увага приділяється інформації, яка є причиною для заповнення документа.

Від організації обліку залежить діяльність кожного окремого вуглевидобувного підприємства у складі інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. Завдяки інформації у документах приймаються управлінські рішення. Для забезпечення та відображення в обліку певних майнових прав на основні засоби передбачено використання певних типових форм документів. Основні засоби приймаються матеріально відповідальною особою за кількістю. На інтегрованих вуглевидобувних підприємствах відбувається передача основних засобів з одного підприємства до іншого, це вимагає належного документального підтвердження та відображення в обліку. Використання основних засобів у процесі виробництва впливає на фінансову звітність та на фінансовий результат підприємства в цілому. Також не врегульовані питання щодо обліку активів, таких, як основні засоби, в операціях, що відбуваються між окремими підприємствами в об'єднанні. Це призводить до викривленої інформації щодо витрат, пов'язаних з цим на кожному підприємстві окремо. Внаслідок того, що права юридичної особи, а значить і майнові права на активи має об'єднання, окремі підприємства у цьому об'єднанні не мають цих майнових прав на активи, але облік і калькулювання витрат проводять [3].

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Зокрема, проблемам теоретичних засад трактування поняття «концесія» присвячено публікації О.О. Цогла [4], О.В. Гладка досліджувала поняття комерційної концесії як форм інноваційного інвестування [5]. І.Ю. Литвиненко досліджувала об'єкти

бухгалтерського обліку у сфері орендних відносин. Сформувала класифікацію договорів, що мають ознаки оренди [6]. Н.П. Медведєва визначила основні правові засади гірничої концесії [7].

Метою статті є визначення та вирішення проблем майнових прав на експлуатацію основних засобів переданих від одного вуглевидобувного підприємства іншому у межах інтегрованого вуглевидобувного об'єднання.

Викладення основного матеріалу. У центральному органі управління інтегрованого вуглевидобувного об'єднання накопичується консолідована інформація, за допомогою якої важко порівняти й оцінити, наприклад, на основі обсягів витрат діяльність різних самостійних виробничих одиниць (підприємств), що складають частину об'єднання.

Прийняття рішень на інтегрованому вуглевидобувному об'єднанні стосовно передачі основних засобів з підприємства-донора на підприємство-реципієнт залежить від інформації з виробництва. Інформація з виробництва формується на кожному підприємстві, яке включено до об'єднання. Передача основних засобів з одного підприємства на інше відбувається під час спаду виробничої потужності конкретного підприємства. Виходячи з того, що підприємства входять до єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання, де складається консолідована фінансова звітність, усі права управління активами (основними засобами) належать об'єднанню. Консолідована фінансова звітність не відображає належності активів (основних засобів) до того, чи іншого підприємства [8].

Тобто основні засоби не відображаються у фінансовій звітності підприємства, але фактично беруть участь у виробничому процесі, що призводить до викривлення інформації щодо фактичних витрат, пов'язаних з основними засобами на кожному підприємстві окремо. Такі ситуації виникають під час передачі основних засобів від одного підприємства одного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання до іншого. Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має класифікація, яка дозволяє розкрити їх суть, визначити напрями використання на вуглевидобувному підприємстві.



Рис. 1. Інтегрована класифікація основних засобів для цілей передачі майнових прав у межах інтегрованого вуглевидобувного об'єднання

Залежно від того, чи має підприємство право користуватися основними засобами і коли вони були набуті, а також залежно від того, чи веде підприємство бухгалтерський облік основних засобів, у тому числі переданих йому від іншого підприємства, пропонуємо розрізняти балансові, переміщені та переприйняті основні засоби. Класифікація дозволить визначити право власності на основні засоби на конкретному підприємстві у межах інтегрованого вуглевидобувного об'єднання, надасть можливість проаналізувати передані та отримані основні засоби.

Пропонуємо визначати балансові основні засоби як основні засоби з раніше набутим правом користування. Давність набуття права користування основними засобами для підприємств, які функціонують більше 5 років, проявляється у вигляді приналежності основних засобів підприємству від початку його функціонування або введення основних засобів в експлуатацію більш ніж за 5 років з

моменту отримання основного засобу [9] коментар Цивільний Кодекс України ст. 24 Набуття права власності 5 п. 8. [10].

Під час процесу передачі основних засобів інтегроване вуглевидобувне об'єднання виступає єдиним майновим комплексом відповідно до ст. 191 ЦКУ [9]. Виходячи з глави 13 ст. 179, поняття речі та ст. 181 про нерухомі та рухомі речі Цивільного кодексу України, основні засоби – речі, які виступають предметом матеріального світу, по відношенню до яких виникають цивільні та речові права. Коли підприємство/реципієнт використовує певні основні засоби, то у нього виникає суб'єктивне речове право, яке відображає право користування, водночас, коли право володіння конкретним основним засобом закріплено за підприємством-донором, яке здійснює діяльність в особі інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. Доки використання певного основного засобу підприємством/реципієнтом не становило 5 років, цей основний засіб перебуває у спільній власності між підприємствами єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання згідно зі ст. 134 ГКУ від 16.01.2003 р. № 436-IV [10] і воно значиться основним засобом, переміщеним з одного підприємства на інше; а якщо основний засіб використовує підприємство/реципієнт більш 5 років, то в актах бухгалтерського обліку потрібно відображати основний засіб як переприйнятий.

У зв'язку з вищенаведеним можна зазначити, що 5 років – це той термін, протягом якого керівництво підприємства своїми управлінськими рішеннями може суттєво вплинути на стан основних засобів у бік їх погіршення або покращення, на підставі чого оцінка ефективності використання основних засобів та діяльності підприємства в цілому може вважатися об'єктивною. На балансові основні засоби підприємство нараховує амортизацію за обраним методом та має змогу фактично управляти цими основними засобами. Підприємство самостійно розраховує коефіцієнт зносу, коефіцієнт придатності, коефіцієнт оновлення основних засобів тощо. Розрахунок показників ефективності використання таких основних засобів, як фондвіддача, фондомісткість спирається на достовірні дані бухгалтерського обліку. При цьому оцінка ефективності за фактичними даними щодо стану основних засобів не розбігається з відповідною оцінкою згідно з даними фінансової звітності.

Передача основних засобів між підприємствами у межах одного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання може передбачати те, що підприємство-реципієнт фактично використовує основні засоби, але не приймає їх на баланс для обліку, а також те, що підприємство-реципієнт фактично використовує основні засоби та приймає їх на баланс для обліку. Тому важливим етапом при відображенні цієї операції у бухгалтерському обліку є використання типових форм обліку основних засобів [11].

Визначити переміщені основні засоби як такі, що знаходяться на балансі підприємства-донора, але фактично використовуються підприємством-реципієнтом без прийняття на баланс останнього. При використанні переміщених основних засобів виникає великий ризик збільшення похибки у розрахунку амортизації, оскільки різні гірничо-геологічні умови та режим використання основних засобів вимагатиме різних методів нарахування амортизації.

Поряд з переміщеними пропонується визначити переприйняті основні засоби, як такі, що фактично використовуються підприємством-реципієнтом та прийняті ним на баланс. Для того, щоб не сталося плутанини між балансовими та переприйнятими основними засобами, пропонуємо ввести часове обмеження на визнання основних засобів переприйнятими.

Спираючись на проведені дослідження, основні засоби слід вважати переприйнятими протягом 5 років з моменту прийняття їх на баланс, оскільки їх стан більшою мірою залежить від управлінських рішень, прийнятих відносно цих основних засобів ще на підприємстві-донорі.

Таким чином, фактично балансові основні засоби поділятимуться на балансові (з давнім правом використання) та переприйняті (з нещодавно набутим правом використання).

Від правильності документального оформлення надходження основних засобів залежить подальший процес обліку та використання основних засобів на підприємстві. Основні засоби визначають сучасний рівень виробництва та його ефективність. Залежно від того, які витрати виникли під час передачі основних засобів (чи були включені транспортні витрати, чи ні) й буде формуватися вартість переданих основних засобів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Застосування класифікації основних засобів під час передачі від одного підприємства до іншого межах інтегрованого вуглевидобувного об'єднання дозволило визначити такі основні засоби, як балансові, переміщені та переприйняті. Поведене дослідження дало змогу встановити, що 5 років це той термін, протягом якого керівництво підприємства своїми управлінськими рішеннями може суттєво вплинути на стан основних засобів у бік їх погіршення або покращення, на підставі чого оцінка ефективності використання основних засобів та діяльності підприємства в цілому може вважатися об'єктивною.

Список використаної літератури:

1. Конституція України / Верховна Рада України : Конституція : Закон : станом 1996. – Т. 28 : станом на 30.09.2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Закон України Про концесії (ст.1) : станом на 16 липня 1999 року : N 997-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997>.
3. *Майдуда Г.С.* Лізинг як джерело відтворення основних засобів підприємства / *Г.С. Майдуда* // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. – 2011. – № 2 (2). – С. 416–426.
4. *Цогла О.О.* Теоретичні засади трактування поняття концесія / *О.О. Цогла* // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 7. – С. 34–38.
5. *Гладка О.В.* Комерційна концесія як форма інноваційного інвестування : автореф. дис. ... к.ю.н. : Спец. 12.00.04 / *О.В. Гладка* / кер. роботи *Д.В. Задихайло*. – Харків : Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, 2015. – 19 с.
6. *Литвиненко І.Ю.* Об'єкти бухгалтерського обліку у сфері орендних відносин / *І.Ю. Литвиненко* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – № 3 (15). – С. 152–164.
7. *Медведєва Н.П.* Правові засади гірничої концесії : автореферат дис. ... к.ю.н. / *Н.П. Медведєва*. – 2008. – Т. 12. – № 06.
8. *Самбурська Н.І.* Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства) / *Н.І. Самбурська*. – 2016.
9. Кодекс України. Цивільний кодекс України : № 435-15 : станом на 02.11.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435>.
10. Кодекс України : Коментар до Цивільного кодексу України гл. 24 : № 435-15 : станом на 02. 11 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uazakon.ru/ukr/tsku/index.htm>.
11. Кодекс України : Господарський кодекс України ст. 134 : № 436-IV : станом на 16. 01 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://yurist-online.com/ukr/uslugi/yuristam/kodeks/016/133.php>.

References:

1. Verhovna Rada Ukrai'ny (2009), Konstytucija Ukrai'ny, stanom na 30.09.2016, Vol. 28, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Verhovna Rada Ukrai'ny (1999), Zakon Ukrai'ny Pro koncesii' (st.1), stanom na 16.07., available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997-14/>
3. Majduda, G.S. (2011), «Lizyng jak dzherelo vidtvorennja osnovnyh zasobiv pidprijemstva», *Ekonomika*, No. 2 (2), Pp. 416–426.
4. Cogla, O.O. (2013), «Teoretychni zasady traktuvannja ponjattja koncesija», *Ekonomika*, No. 7, Pp. 34–38.
5. Gladka, O.V. (2015), *Komercijna koncesija jak forma innovacijnogo investuvannja*, Abstract of diss. k.ju.n., Kharkiv, 194 p.
6. Lytvynenko, I.Ju. (2009), «Ob'jekty buhgalters'kogo obliku u sferi orendnyh vidnosyn», *Ekonomika*, No. 3 (15), Pp. 152–164.
7. Medvedjeva, N.P. (2008), *Pravovi zasady girnychoi' koncesii'*, Abstract of diss. k.ju.n., Kiev, 216 p.
8. Samburs'ka, N.I. (2016), «Oblikovo-analityчне zabezpechennja upravlinnja osnovnymy zasobamy», *Ekonomika*, No. 1 (2), Pp. 38–44.
9. Verhovna Rada Ukrai'ny (2016), Kodeks Ukrai'ny. Cyvil'nyj kodeks Ukrai'ny, No. 435-15, Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
10. Verhovna Rada Ukrai'ny (2016), Kodeks Ukrai'ny. Komentar do Cyvil'nogo kodeksu Ukrai'ny gl. 24, No. 435-15, Available at: <http://uazakon.ru/ukr/tsku/index.htm>
11. Verhovna Rada Ukrai'ny (2003), Kodeks Ukrai'ny. Gospodars'kyj kodeks Ukrai'ny st. 134, No. 436-IV, Available at: <http://yurist-online.com/ukr/uslugi/yuristam/kodeks/016/133.php>

Макурін Андрій Андрійович – кандидат економічних наук, асистент Національного технічного університету «Дніпровська політехніка».

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку у вуглевидобувній промисловості;
- бережливий облік та етапи його впровадження в Україні.

E-mail: makurin.a.a@nmu.one.

Стаття надійшла до редакції 12.01.2017.