



Учет гидротехнических сооружений на судоремонтных предприятиях

И. Н. Дмитренко,
доктор экономических наук,
РЭУ им. Г. В. Плеханова,
О. А. Жарикова,
кандидат экономических наук,
Севастопольский филиал
РЭУ им. Г. В. Плеханова,
zharikova078@mail.ru

Специфика деятельности судостроительных предприятий неизбежно влияет на процесс организации учета. В этой связи одним из важнейших объектов, определяющих технологию производственного процесса предприятия как составляющей производственной мощности, являются основные средства. В свою очередь, отраслевая принадлежность предприятия обуславливает выбор учетной политики и требует обеспечения адекватной организации и качества ведения учета.

Технические свойства отдельных объектов гидротехнических сооружений обусловили превышение фактического срока их службы над нормативным, что привело к появлению "столетних объектов" основных средств в судоремонтной отрасли

В судоремонтной отрасли специфической группой основных средств, требующих внимания при организации учета, являются гидротехнические сооружения (далее — ГТС), в том числе гидротехнические подъемно-спусковые сооружения (доки сухие, плавучие, наливные, судоподъемники, слипы, склизы, эллинги и т. п.). Это позволяет идентифицировать судоремонтную отрасль с присущими только ей уникальными объектами производственных основных средств. Кроме того, к ГТС судоремонтных предприятий относят причальные, оградительные, берегоукрепительные, берегозащитные сооружения.

Особенностями функционирования ГТС являются два основных фактора.

Первый. Длительный жизненный цикл (по отдельным объектам превышает нормативный).

Сроки службы для основных сооружений, к которым относят гидротехнические сооружения судоремонтных предприятий, зависят от типа их классов (классы ранжируют по высоте гидротехнического сооружения):

— I и II классы — 100 лет;

— III и IV классы — 50 лет.

Технические свойства отдельных объектов ГТС обусловили превышение фактического срока их службы над нормативным, что привело к появлению "столетних объектов" основных средств в судоремонтной отрасли.

Примерами "столетних" объектов гидротехнических сооружений по данным судоремонтных предприятий г. Севастополя являются сухой док (дата ввода в эксплуатацию 1885 г.; фактический срок службы — 135 лет), набережная № 2 (дата ввода в эксплуатацию 1887 г.; фактический срок службы — 133 года). Уникальным историческим объектом в данном классе можно считать сухой док имени Петра Великого в Кронштадте (г. Санкт-Петербург), срок эксплуатации которого начат в 1752 г. и до 2008 г. его часть служила для ремонта судов (фактический срок службы составил 256 лет).

Кроме того, относительно объектов ГТС III и IV классов Ф. В. Матвеенков утверждает, что отдельные объекты ГТС построены 30–70 лет назад, соответственно, нормативный срок их эксплуатации исчерпан

Поскольку срок эксплуатации объектов гидротехнических сооружений окончательно установить не представляется возможным, его регулярно пересматривают по результатам оценки технического состояния органами государственного надзора за безопасностью гидротехнических сооружений

на 60–100 %, а количество данных ГТС составляет 98,5 %.

Второй. Обязательность проверок контролирующими органами.

Проверки технического состояния данных объектов с привлечением инспекционных комиссий органов государственного надзора за безопасностью гидротехнических сооружений (Ростехнадзор) проводят в обязательном порядке в соответствии с Федеральным Законом от 21.07.97 № 117-ФЗ "О безопасности гидротехнических сооружений". Сроки их проведения не реже одного раза в 5 лет.

По результатам экспертизы комиссия принимает одно из решений относительно последующего функционирования объекта ГТС: продолжить эксплуатацию в установленных параметрах; продолжить эксплуатацию с ограничением установленных параметров; ремонт; реконструкция; использовать по иному назначению; вывод из эксплуатации.

По результатам оценки состояния объекта комиссия дает заключение о возможности и характере дальнейшей эксплуатации объектов, что приводит к необходимости пересмотра срока эксплуатации. Технологические особенности использования гидротехнических сооружений в судо-

ремонтной отрасли связаны тем, что по объектам ГТС установить окончательный (ожидаемый) срок эксплуатации в силу их технических характеристик (качество использованных материалов, конструктивная сборка, соблюдение норм при проектировании и строительстве, износостойкость) не представляется возможным.

Поскольку срок эксплуатации объектов ГТС окончательно установить не представляется возможным, его регулярно пересматривают по результатам оценки технического состояния органами государственного надзора за безопасностью гидротехнических сооружений. Поэтому предлагается такие объекты выделять в учете в обособленную группу основных средств, а именно: основные средства с неокончательно установленным сроком эксплуатации (далее – ОСН).

Обособление новой группы объектов основных средств с указанной спецификой функционирования предопределило необходимость выделения особенностей организации их учета, что представлено на рисунке.

При организации учета на судоремонтных предприятиях особого внимания и закрепления в учетной политике требуют положения, связанные именно с ОСН и присущим им порядком установления/про-

| | |
|--|--|
| <p>Длительный жизненный цикл гидротехнического сооружения</p> | <ul style="list-style-type: none"> ● Необходимость выделения в отдельную группу основных средств с неокончательно установленным сроком эксплуатации из-за значительного фактического превышения нормативного срока эксплуатации ● Потребность в отражении новой группы основных средств на соответствующих счетах аналитического учета ● Необходимость уточнения порядка начисления амортизации |
| <p>Обязательные проверки инспекцией Ростехнадзора для получения разрешения на продолжение эксплуатации гидротехнического сооружения</p> | <ul style="list-style-type: none"> ● Необходимость пересмотра срока эксплуатации в случаях вывода объекта из эксплуатации по результатам проверки и последующего ввода после устранения нарушений |

Рис. Систематизация факторов влияния специфики функционирования ГТС на организацию учета основных средств судоремонтных предприятий (разработана авторами).

Учетная политика в целях бухгалтерского учета основных средств с неокончательно установленным сроком эксплуатации – это совокупность способов, методов, приемов, процедур учета, необходимых для формирования информации о гидротехнических сооружениях судоремонтных предприятий, учитывающая специфику их функционирования

дления срока эксплуатации, начисления амортизации, отражения на аналитических счетах бухгалтерского учета.

Предлагаемая нами модель организации учета основных средств предполагает установление цели, задач, этапов, элементов учетной системы и учетной среды (включая взаимодействие с внутренней и внешней бизнес-средой предприятия (стейкхолдерами), что представлено в таблице 1.

Особенности организации учета ОСН (гидротехнических сооружений) судоремонтных предприятий возникают при разработке элементов учетной политики на этапе организации технологии учетного процесса.

Учетная политика в целях бухгалтерского учета ОСН – это совокупность спосо-

бов, методов, приемов, процедур учета, необходимых для формирования информации о ГТС судоремонтных предприятий, учитывающая специфику их функционирования, с целью предоставления внутренним и внешним пользователям информации для принятия управленческих решений.

К таким решениям могут быть отнесены:

- увеличение/уменьшение объема финансирования/инвестирования/кредитования деятельности на основе оценки производственного/технического/отраслевого/кредитного/инвестиционного риска;

- расширение/сокращение производственной деятельности на основе оценки производственной мощности предприятия;

ТАБЛИЦА 1

| № п/п | Элементы модели организации учета ОСН | Раскрытие сущности |
|-------|---|--|
| 1 | Объект учета | Основные средства с неокончательно установленным сроком эксплуатации |
| 2 | Цель организации учета | Определение способов, методов, приемов, процедур учета, а также выработка порядка действий работников для создания и функционирования учетной системы |
| 3 | Задачи организации учета | Подбор учетного персонала на этапе организации учетного процесса при наличии знаний отраслевого законодательства. Отражение влияния специфики функционирования ГТС судоремонтных предприятий в учетной политике на этапе организации технологии учетного процесса. Настройка бухгалтерского программного обеспечения для учета отраслевых объектов судоремонтных предприятий |
| 4 | Этапы организации учета | Организация учетного процесса. Организация технологии учетного процесса. Создание учетного инструментария, в том числе электронно-информационной среды |
| 5 | Учетная система | Целостное информационное пространство, включающее множество подсистем и предполагающее подчиненность единству цели таких элементов, как: субъекты учета, объекты учета, процесс учета, результат процесса (информационный продукт), коммуникативный блок |
| 6 | Учетная среда | Условия функционирования учетной системы и направления взаимодействия с внешними и внутренними пользователями (стейкхолдерами) при формировании информационных потоков |
| 7 | Взаимодействие с внутренними и внешними пользователями (стейкхолдерами) | Направления внешнего и внутреннего взаимодействия бухгалтерии с пользователями информации (коммуникативный блок) как элемент моделирования учетной среды основных средств с неокончательно установленным сроком эксплуатации (ГТС судоремонтных предприятий) |

Одной из возможных альтернатив начисления амортизации (для объектов основных средств с неокончательно установленным сроком эксплуатации) представляется вариант, основанный на установлении на законодательном уровне фиксированной нормы амортизации по аналогии с нелогичным методом амортизации, утвержденным Налоговым кодексом РФ

– оперативные/тактические/стратегические решения по приобретению/эксплуатации/консервации/ремонту/модернизации/продаже объектов ГТС, принимаемые руководством/топ-менеджерами.

Раскрытие в учетной политике судоремонтного предприятия информации об особенностях функционирования ГТС (разработана авторами) представлено в таблице 2.

При обосновании отдельных положений учетной политики, связанных со спецификой эксплуатации ГТС как объектов ОС судоремонтных предприятий, представленных в таблице 2, были учтены результаты исследований ряда ученых в части пересмотра срока полезного использования, установления процента как инструмента урегулирования неоднозначных вопросов при учете ОС, совершенствования аналитического учета ОС.

Так, Т. В. Черемушниковой было обращено внимание на то, что возможность пересмотра срока полезного использования объектов ОС, предусмотренная в МСФО, является правомерной, поскольку развитие современной экономики и научно-технического прогресса характеризуется значительным сокращением срока морального и физического износа для высокотехнологичных объектов ОС, который очень сложно учесть в момент принятия активов на учет.

В. А. Ситниковой было предложено установление процента при определении ликвидационной стоимости объекта ОС в рамках ФСБУ 6/2020 "Основные средства": в учетную политику необходимо включить принятый организацией признак признания существенной ожидаемой к поступлению суммы от выбытия ОС. Логичным является установление процента по отношению к стоимости объекта.

Открытие дополнительных субсчетов к счету 01 было предложено Т. Л. Ляхницкой, в частности, на предприятиях АПК:

– 01.1 "Производственные основные средства основной деятельности" (в связи с необходимостью отдельного учета земельных участков, объектов природопользования);

– 01.2 "Прочие производственные основные средства";

– 01.3 "Непроизводственные основные средства".

Между тем по результатам проведенных нами исследований в реалиях судоремонтного производства, учитывая отраслевой фактор использования ОС в технологическом процессе, а также требования отечественного законодательства и международных стандартов, приходим к следующим выводам.

1. Одним из первоочередных факторов, влияющих на организацию учета ОС на судоремонтных предприятиях, являются отраслевые особенности функционирования уникальных производственных объектов – гидротехнических сооружений. На практике объекты ГТС имеют длительный жизненный цикл (по отдельным объектам, значительно превышающий нормативный) и подлежат обязательным проверкам со стороны органов Ростехнадзора с целью получения разрешения на их дальнейшую эксплуатацию.

2. Специфика организации учета объектов ГТС связана с необходимостью:

– выделения их в отдельную группу основных средств с неокончательно установленным сроком эксплуатации;

– уточнения порядка начисления амортизации на основе пересмотра срока полезного использования по результатам проверок объектов инспекционными комиссиями;

– повышения аналитики учетных данных на основе отражения состояния и движения этих объектов не только на соответствующих субсчетах, но и на дополнительных счетах аналитического учета.

ТАБЛИЦА 2

| Особенности организации учета основных средств с неокончательно установленным сроком эксплуатации | Предлагаемый вариант раскрытия информации в учетной политике | Обосновывающий комментарий |
|---|--|--|
| <p>Основные средства с неокончательно установленным сроком эксплуатации необходимо обособить в составе объектов основных средств и ввести соответствующее определение этого термина</p> | <p>Элемент учетной политики – Учетная политика в целях бухгалтерского учета</p> <p>Основные средства с неокончательно установленным сроком эксплуатации – материальные активы, которые приняты удерживает для использования их в процессе производства продукции, при выполнении работ, оказании услуг, поставки товаров, для управленческих нужд, предоставление за плату во временное владение и пользование или во временное пользование в течение длительного периода, ожидаемый срок эксплуатации, которых длительный (свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев), но окончательно не установлен, в связи с их техническими характеристиками и особенностями использования и подлежит регулярному пересмотру контролирующими органами</p> | <p>Специфика функционирования ГТС судоремонтных предприятий приводит к необходимости выделять их в учете в обособленную группу объектов ОС – "основные средства с неокончательно установленным сроком эксплуатации". К особенностям функционирования данных объектов относятся: длительный срок эксплуатации, который регулярно пересматривают по результатам проверок государственных контролирующими органами. Технические характеристики объектов ГТС (качество использованных материалов, конструктивная сборка, соблюдение норм при проектировании и строительстве, износостойкость), а также обязательность проведения федерального государственного надзора в области безопасности ГТС, установленная требованиями федерального законодательства, связанного с выдачей разрешения на эксплуатацию ГТС, приводит к тому, что окончательный срок службы объекта установить не представляется возможным</p> |
| <p>Срок полезного использования как элемент амортизации требует особого порядка его пересмотра</p> | <p>Срок полезного использования ОСН подлежит регулярному пересмотру специально созданной комиссией по результатам проверки контролирурующих органов</p> | <p>Срок полезного использования необходим при применении одного из способов амортизации объекта ОС, предусмотренных законодательством, для расчета годовой нормы амортизации согласно ПБУ 6/01 или МСФО (IAS) 16 "Основные средства". Для объекта ГТС по вышеприведенным причинам срок полезного использования может оказаться длиннее, чем его экономический срок службы, установленный отраслевыми стандартами. Вывод объекта из эксплуатации при невыдаче разрешения на эксплуатацию объекта ГТС инспекционной комиссией Ростехнадзора предполагает прекращение начисления амортизации на объект. Так, начисление амортизационных отчислений приостанавливается, при переводе объекта по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также на период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев (п. 23 ПБУ 6/01). Дальнейший ввод в эксплуатацию объекта ГТС при получении соответствующего разрешения продлевает срок его эксплуатации, что требует дополнительного пересмотра и утверждения специально созданной комиссией. Согласно IAS 16 в период вывода из эксплуатации объекта ОС амортизация продолжает начисляться, поскольку во время ремонта и текущего обслуживания актива начисление амортизации не прекращается. При этом срок полезного использования актива должен анализироваться на предмет возможного пересмотра как минимум по состоянию на дату окончания каждого отчетного года, что ведет к изменениям в бухгалтерских оценках. Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы организации с аналогичными активами (п. 51, 52, 57 IAS 16)</p> |

Окончание таблицы 2

| Особенности организации учета основных средств с неокончательно установленным сроком эксплуатации | Предлагаемый вариант раскрытия информации в учетной политике | Обосновывающий комментарий |
|--|---|---|
| Выбор способа начисления амортизации ОСН | Амортизацию ОСН начислять линейным способом | Применение линейного способа амортизации требует пересмотра срока полезного использования, участвующего в расчете годовой нормы амортизации. Одним из вариантов начисления амортизации, позволяющим не пересматривать срок полезного использования, возможно установление на законодательном уровне фиксированной нормы амортизации по аналогии с нейтральным методом амортизации, утвержденным Налоговым кодексом РФ, с применением для расчета амортизации объектов десятой амортизационной группы – нормы амортизации равной 0,7 % в месяц |
| Порядок проведения переоценки по группе ОСН требует уточнения | <p>Переоценку ОСН проводить один раз в пять лет при наличии разрешения на эксплуатацию ГТС и по результатам определения справедливой стоимости специально созданной комиссией, включая специалиста по оценке имущества (оценщика).</p> <p>Переоценку проводить по группе ОСН</p> | <p>Проведение переоценки обусловлено необходимостью формирования достоверной информации о производственной мощности предприятия, важным стратегическим значением группы отраслевых объектов для принятия управленческих решений стейкхолдерами. Группа однородных объектов ОСН включает следующие коды ОККОФ:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 220.41.20.20.800 "Сооружения металлургического и машиностроительного производства"; – 220.42.91.10.130 "Причалы, молы, пирсы и аналогичные сооружения"; – 330.30.11.50 "Конструкции плавучие прочие (включая плоты, понтоны, кессоны, дебаркадеры, буи)"; – 330.28.22.1 "Оборудование подъемно-транспортное" |
| Введение субсчетов первого, второго и третьего порядка (счетов аналитического учета) для накопления информации о наличии и движении объектов ОСН и повышения уровня аналитики данных бухгалтерского учета основных средств | <p>01.1.1.1 "Основные средства. Производственные основные средства. Сооружения. Объекты с неокончательно установленным сроком эксплуатации"</p> <p>01.1.1.2 "Основные средства. Производственные основные средства. Сооружения. Объекты с окончательно установленным сроком эксплуатации"</p> | <p>Исходя из классификации ОС, особенностей функционирования отраслевых объектов на судоремонтных предприятиях целесообразным является открытие следующих субсчетов и аналитических счетов для учета производственных ОС:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 01.1.1.1 "Основные средства. Производственные основные средства. Сооружения. Объекты с неокончательно установленным сроком эксплуатации" (в связи с необходимостью отдельного учета отраслевых основных средств – гидротехнических сооружений); – 01.1.1.2 "Основные средства. Производственные основные средства. Сооружения. Объекты с окончательно установленным сроком эксплуатации" (для учета иных объектов производственных основных средств) |
| Элемент учетной политики – Рабочий план счетов | | |

Специфика организационных вопросов учета гидротехнических сооружений судоремонтных предприятий подтверждает потребность в дальнейшем развитии исследований методики отраслевого учета основных средств

3. При разработке элементов учетной политики предлагаем:

– использовать термин "основные средства с неокончательно установленным сроком эксплуатации" для обособления в отдельную группу отраслевых основных средств судоремонтных предприятий;

– установить необходимость пересмотра срока полезного использования объектов ГТС как важного элемента для начисления их амортизации;

– зафиксировать обязательность проведения переоценки группы данных объектов.

4. Одной из возможных альтернатив начисления амортизации (для объектов ОСН) представляется вариант, основанный на установлении на законодательном уровне фиксированной нормы амортизации по аналогии с нелинейным методом амортизации, утвержденным Налоговым кодексом РФ. Он предусматривает для расчета амортизации объектов десятой амортизационной группы норму амортизации, равную 0,7 % в месяц, что позволит начислять амортизацию для таких объектов без пересмотра срока полезного использования.

5. Для обеспечения более глубокой аналитики учетной информации о состоянии и движении объектов отраслевых основных средств в Рабочем плане счетов судоремонтных предприятий целесообразно открытие дополнительных субсчетов и аналитических счетов к счету 01, а именно:

– 01.1.1.1 "Основные средства. Производственные основные средства. Сооруже-

ния. Объекты с неокончательно установленным сроком эксплуатации";

– 01.1.1.2 "Основные средства. Производственные основные средства Сооружения. Объекты с окончательно установленным сроком эксплуатации".

Предложенные усовершенствования, на наш взгляд, позволят повысить уровень организации и качества ведения учета отраслевых ОС судоремонтных предприятий, что положительно скажется при принятии управленческих решений.

Рассмотренная специфика организационных вопросов учета гидротехнических сооружений судоремонтных предприятий подтверждает потребность в дальнейшем развитии исследований методики отраслевого учета основных средств ■

Литература

1. Жарикова О. А. Основные средства с неокончательно установленным сроком эксплуатации как новый объект бухгалтерского учета в судоремонтной отрасли / О. А. Жарикова // Крымский научный вестник. – 2015. – № 4–1 (4). – С. 139–148.
2. Жарикова О. А. Концептуальные подходы к построению бухгалтерского финансового учета гидротехнических сооружений судоремонтных предприятий / О. А. Жарикова // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23. – № 9. – С. 996–1018.
3. Ляхницкая Т. Л. Теория и практика бухгалтерского учета основных средств / Т. Л. Ляхницкая // Актуальные вопросы экономических наук. – 2013. – № 34. – С. 176–180.
4. Матвеев Ф. В. Общие положения по продлению срока эксплуатации гидротехнического сооружения / Ф. В. Матвеев // Безопасность труда в промышленности. – 2015. – № 10. – С. 26–29.
5. Ситникова В. А. Учетная политика в целях бухгалтерского учета основных средств в соответствии с проектом РСБУ "Основные средства" / В. А. Ситникова // Учет, анализ, аудит. – 2017. – № 3. – С. 39–44.
6. Чермушников Т. В. Организация учета основных средств по стадиям их жизненного цикла как инструментальный обеспечения экономической безопасности предприятия / Т. В. Чермушников // Сборник статей I Всероссийской научно-практической конференции (с международным участием) Промышленность: новые экономические реалии и перспективы развития: в 2 частях. – Издательство: Агентство Пресса. – 2017. – С. 110–117.



Уважаемые читатели!

Если вы столкнулись со сложной ситуацией, связанной с профессиональной деятельностью,

напишите нам:

e-mail: kuzmin@buhgalt.ru.

Присланные вопросы будут доведены до сведения специалистов Минфина России, а также независимых экспертов.

Наиболее интересные из них мы опубликуем на страницах журнала.