

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РЕЗУЛЬТАТІВ НАДЗВИЧАЙНИЙ СИТУАЦІЙ ПОВ'ЯЗАНИХ З ЕКСПЛУАТАЦІЄЮ СУДНА

Досліджено особливості експлуатації флоту суднохідних компаній, на основі чого визначено три групи надзвичайних подій, які можуть статися з судном. До таких груп віднесено: арешт судна, затоплення судна та захоплення судна піратами. Визначено сутність та особливості кожної ситуації, на основі чого обґрунтовано склад господарських операцій, які виникають в ході таких подій та мають місце у відображенні на рахунках бухгалтерського обліку. Обґрунтовано методичний підхід до облікового відображення наслідків надзвичайних ситуацій з судном.

Ключові слова: необоротні активи, морське судно, бухгалтерський облік

Tarasenko S.

ACCOUNTING OF EMERGENCIES RESULTS RELATED TO THE EXPLOITATION OF VESSELS

The features of the exploitation of the navigable companies' fleet are investigated, on the basis of which the following three groups of emergencies that can happen to the ship are defined: ship arrest, ship sinking and ship capture by pirates. The essence and features of each situation are determined, which grounds the content of business transactions occurring and taking place during such events and which are reflected in the accounts. The methodological approach to accounting emergencies with vessels is specified.

Keywords: non-current assets, vessel, accounting.

Вступ. У сучасних умовах господарювання підприємств водного транспорту – судноплавних компаній виникає необхідність підвищення ефективності управління ресурсно-технологічним потенціалом. Основу ресурсно-технологічного потенціалу складає флот судноплавної компанії, який представлений об'єкти водного транспорту, а саме морськими / річковими суднами.

Аналізуючи сучасний стан управління флотом судноплавних компаній, можна констатувати негативний його стан, що обумовлює зниження обсягів наданих транспортних послуг, втрати конкурентних позицій на міжнародному ринку транспорту. Аналіз сучасного стану національного флоту показує, що вік більшості суден складає більше ніж 20 років, що робить їх неконкурентоспроможними на світовому ринку перевезень, вимоги до технічного стану суден, до їх віку з кожним роком зростає [2, С. 167].

Така ситуація обумовлена відсутністю раціонально організованого бухгалтерського обліку, який би надавав інформацію не лише про результативність діяльності компаній, але й забезпечував прийняття інвестиційних рішень та аналіз перспектив розвитку компанії.

Крім зазначеного, зважаючи на визначальне значення судна в наданні транспортних послуг, недосконалість методики облікового відображення результатів надзвичайних ситуацій, спричиняє відсутність адекватного інформаційного забезпечення системи управління витратами та доходами компанії, а також процесами виконання договірних зо-

бов'язань. Зважаючи на це, зростає актуальність розвитку організації та методики бухгалтерського обліку не лише суден як об'єктів необоротних активів, але й операцій, пов'язаних з арештом судна, захоплення судна піратами та затоплення судна.

Аналіз основних досліджень та публікацій.

Питання бухгалтерського обліку основних засобів досліджували в дисертаційних роботах вчені: А. А. Белоусов, О. С. Гавриловський, О. П. Гаценко, О. О. Горошанська, А. Ф. Гуменюк, В. М. Диба, В. В. Жук, М. М. Зюкова, В. П. Карев, О. Г. Красота, Д. Л. Кузьмін, Л. О. Леонова, О. А. Наумчук, О. Ю. Омельченко, Т. П. Остапчук, М. В. Півторак, О. М. Розмислов, В. С. Семйон, С. В. Хома, Р. В. Цебень, С. О. Шевченко, А. В. Янчев та ін. Окремі питання бухгалтерського обліку основних засобів висвітлені у працях зарубіжних вчених А. Фукса, Ж. Рішара, Е. Хендріксена, М. Ван Бреда. Порядок оцінки вартості об'єктів транспорту, зокрема морського, досліджували Дж. Аліко, Б. В. Буркінський, І. М. Гуревич, С. В. Грибовський, О. М. Лазарев, Н. П. Лебідь, О. Г. Мендрул, В. Г. Никіфоров, Е. Б. Саприцький, С. Л. Скринько, Є. М. Сич, Генрі С. Харрісон. Проте є потреба в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці методичного підходу до бухгалтерського обліку наслідків надзвичайних ситуацій, пов'язаних із використанням морських суден, зокрема арешт суден, затоплення суден тощо.

Виклад результатів дослідження. Незважаючи на значний науковий доробок вітчизняних і зарубіжних вчених з питань бухгалтерського обліку основних засобів, залишаються не вирішеними пи-

тання окремих їх об'єктів, а саме об'єктів водного транспорту – суден. Зокрема необхідним є вирішення порядку організації аналітичного обліку, особливості нарахування амортизації на судна лінійного та трампового використання, напрями формування облікової й амортизаційної політики судноплавної компанії, особливості визнання права власності на судно, яке будується, що є основою відображення таких витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

Світовий океан в сучасний період відіграє дедалі вагомішу роль в діяльності переважної більшості держав. Одним із важливих видів діяльності держав у Світовому океані є міжнародне суднопластво. Відомо, що понад 90% світового вантажообігу припадає на морський транспорт. Тому не випадково, що морський флот є одним з найбільш популярних видів транспорту, який у всіх державах посідає пріоритетне місце, а тому потребує особливої уваги з боку управління діяльністю судноплавних компаній та напрямів формування інформації про його стан у системі обліку.

Судноплавна компанія являє собою відкриту, багатощільову, ієрархічну, непостійну в часі, складно керовану систему, тому на систему управління лягає основне навантаження із забезпечення ефективності діяльності судноплавної компанії. Організація системи управління господарською діяльністю судноплавної компанії повинна враховувати безліч альтернатив реального транспортного процесу, кожна з яких описується значною кількістю факторів, що змінюються в часі і часто носять невизначений характер.

В основі виробничо-господарської діяльності судноплавних компаній лежить експлуатаційна робота, яка полягає в організації транспортного процесу з використанням наявного в розпорядженні компанії флоту з врахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів. Діяльність судноплавних компаній формується не як випадковий набір компонентів, а як струнка система взаємопов'язаних елементів (провізна властивість флоту та пропускна властивість портів, природні та шляхові умови, сезонність роботи, розвиток економіки регіонів, попит на транспортні послуги та якісний розвиток транспортних засобів). Будь-які зміни стану одного компоненту викликають зміни в поведінці системи загалом. Таким чином, система управління господарською діяльністю судноплавних компаній має складний та багатфакторний характер.

Морські судна на сьогоднішній день залишаються незамінним засобом доставки великих партій вантажу, як у зовнішньоторговельних перевезеннях, так і в перевезеннях на національному рівні. На сьогоднішній день, перевозяться дуже великі обсяги вантажів між країнами Європи та Азії, тому їх перевезення здійснюються за допомогою морського транспорту. Морські перевезення вантажів менш затратні, ніж доставка за допомогою автомобільного, залізничного та авіатранспорту. По морю здійснюється доставка найрізноманітніших вантажів - нафтопродукти, зернові культури, газ, тварини, обладнання, будівельна та сільськогосподарська техніка. Для перевезення кожного з вище перелічених вантажів існують різні типи морських суден.

Таким чином, морські судна є особливим об'єктом здійснення транспортних послуг судноплавної компанії, а тому наслідки надзвичайних ситуацій, пов'язаних з їх експлуатацією потребують відповідного відображення в бухгалтерському обліку. Адже, бухгалтерський облік є основним джерелом формування інформації для прийняття управлінських рішень, тому як спрямований на задоволення інформаційних потреб різних користувачів, як зовнішнього так і внутрішнього середовища.

Судно є транспортним засобом загального користування, адже використовуються для перевезення пасажирів і транспортування вантажів. Виходячи з вище викладеного, вони є об'єктами бухгалтерського обліку та повинні відображатися в складі основних засобів на рахунку 105 "Транспортні засоби" відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та у складі 5-ї групи "Транспортні засоби" відповідно до ПКУ.

Розглядаючи поняття та значення судна, варто відзначити, що в міжнародному праві і в юридичній літературі немає універсального визначення поняття "судно". У більшості міжнародних конвенцій, якщо і дається розгорнуте визначення поняттю судна, то виключно для цілей цієї конвенції. Разом з тим, ця проблема має дуже важливе практичне значення, оскільки в певних випадках не визнання плавучого засобу в якості судна, може принести судновласникам значні фінансові втрати, крім того, визначає місце його в об'єктах бухгалтерського обліку.

Визначення поняття "судно" має чи не вирішальне значення для встановлення сфери застосування Кодексу торгового мореплавства України, оскільки він регулює відносини, що впливають із торгового морепластва.

Судно слід розглядати не просто як технічну споруду або виробничу одиницю, а в тісному взаємозв'язку його з рядом економіко-правових ознак, до яких відносимо наступні: по-перше, це прапор судна, що вказує на його національність; по-друге, назва судна, що дає можливість його ідентифікації; по-третє, належна комплектація судна кваліфікованим екіпажем, очолюваного капітаном.

Таким чином, судно як плавучий об'єкт характеризується сукупністю ряду технічних і економіко-правових ознак, які підтверджуються відповідними судовими документами. Порядок визнання судна власне судном й відповідно відображення його в складі флоту судноплавної компанії, як частини транспортних засобів має визначатися відповідно до норм чинного законодавства, зокрема положень Кодексу торговельного морепластва України.

Вище зазначене враховує особливості відображення суден, які використовуються судноплавною компанією, для надання постійних або періодичних транспортних послуг. Проте в складі флоту судноплавної компанії можуть знаходитися судна які тимчасово не використовуються у зв'язку з надзвичайними ситуаціями, технічного, економічного, екологічного, політичного або правового характеру. Але дані судна не є законсервованими об'єктами бухгалтерського обліку, а тому потребують

відображення на окремому рахунку бухгалтерського обліку, адже інформація про них є необхідною для управління господарською діяльністю, проте їх склад та вартість не повинна впливати на забезпеченість основної діяльності компанії. Зважаючи на це, пропонуємо передбачати в складі рахунку 105 “Транспортні засоби” аналітичний рахунок, який призначений для відображення суден, які не використовуються судноплавною компанією з ряду причин – рахунок 105.X. “Флот, який не використовується в основній діяльності”.

На запропонованому аналітичному рахунку пропонуємо відображати судна, які не використовуються в результаті:

- **арешту судна.** Відповідно до ст. 41 Кодексу торговельного мореплавства України “Судно може бути арештоване чи звільнене з-під арешту тільки за рішенням суду, господарського суду або голови Морської арбітражної комісії. Арешт судна означає будь-яке затримання судна або обмеження в його пересуванні, що здійснюється для забезпечення морських вимог, зазначених у статті 42 цього Кодексу, під час перебування судна в морському порту України”. 16 травня 2012 р. в Україні набрали чинності Міжнародна конвенція з уніфікації деяких правил щодо накладення арешту на морські судна (1952), відома як Брюссельська Конвенція, та пов'язані з нею зміни до процесуального законодавства. Для забезпечення морської вимоги положення Конвенції дозволяють накладати на території України арешт як на судна під українським прапором, так і на судна під прапором іноземних держав. При цьому Конвенція поширюється лише на так звані запобіжні арешти і не може бути застосована для арешту судна для виконання рішення суду. Конвенцією передбачено 17 видів морських вимог, які можуть бути підставою для арешту

судна. Заява про арешт судна для забезпечення морської вимоги може бути подана до суду за місцезнаходженням морського порту України, в якому перебуває судно, або порту реєстрації судна. Україна зберегла за собою право не застосовувати положення Конвенції до військових кораблів та інших державних суден, які експлуатуються в некомерційних цілях” [1];

- **піратським захопленням судна.** Відповідно до ст. 446 Кримінального кодексу України “Піратство, тобто використання з метою одержання матеріальної винагороди або іншої особистої вигоди озброєного чи незброєного судна для захоплення іншого морського чи річкового судна, застосування насильства, пограбування або інших ворожих дій щодо екіпажу чи пасажирів такого судна, — карається позбавленням волі на строк від п'яти до дванадцяти років із конфіскацією майна”. “За даними Міжнародного морського бюро тільки у 2009 р. у світі відбулось 406 піратських захоплень суден з 1052 членами команд на борту. Вісім моряків були вбиті, 68 отримали поранення. 217 спроб захоплення відбулися з боку сомалійських піратів” [3]. Крім того, в останні роки піратському захопленню підлягали й судна під українським прапором, серед яких “Аріана”, “Beluga Fortune”, “Леманн Тімбер”, “Lugela”, “Panagia”, “Фаїна”;

- **затоплення** в територіальних водах або відкритому морі, проте судноплавна компанія прийняла рішення про їх підняття та подальше використання.

У результаті даних подій є втрата судна, тому при його поверненні судноплавне підприємство приймає ряд рішень, результати яких повинні відобразитися в системі бухгалтерського обліку. В табл. 1 відображено методику бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з наслідками надзвичайних ситуацій з використанням флоту судноплавної компанії.

Таблиця 1

Бухгалтерський облік наслідків надзвичайних ситуацій з експлуатації судна

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Затоплення судна			
1	Переведення судна в склад не використовуваних	105.3	105.2(1)
2	Прийнято рішення про підняття судна та його відновлення	152	105.3
3	Прийнято рішення про ліквідацію судна	977	105.3
4	Витрати на підняття судна	152	201, 661, 651, 13, 685
5	Введено судно в експлуатацію	105.2(3)	152
Піратське захоплення судна			
6	Переведення судна в склад не використовуваних	105.3	105.2(1)
7	Витрати на переговори	977	685
8	Витрати на відновлення судна	152	20, 661, 651, 13, 685
9	Введено судно в експлуатацію	105.2(3)	152
10	Не повернено судно	977	105.3
Арешт судна			
11	Переведення судна в склад не використовуваних	105.3	105.2(1)
12	Витрати на здійснення досудових та судових дій	92	685
13	Введено судно в експлуатацію	105.2(1)	105.3

Складовими діяльностями з приводу затопленого судна є: операції пов'язанні з понесеними витратами на його підняття, а у випадку відмови від підняття, його залишкова вартість списуватиметься на надзвичайні витрати. У випадку захоплення судна піратами, витрати пов'язані з його отриманням у власність судноплавної компанії відображатимуться в складі надзвичайних витрат. А витрати, пов'язанні з введенням в експлуатацію збільшуватимуть балансову вартість. Витрати, пов'язанні з арештом судна включатимуться до складу витрат періоду, які складатимуться з витрат, пов'язаних з юридичними послугами та судовими рішеннями.

4. Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження особливостей бухгалтерського обліку операцій з експлуатації судна дозволило запропонувати організаційно-методологічний підхід до облікового відображення операцій, пов'язаних із затопленням судна, арештом судна та піратським захопленням судна. Новизна розробленого підходу полягає в його комп-

лексності, адже архіває всі надзвичайні ситуації, пов'язані з експлуатацією судна та всі можливі операції з даними ситуаціями.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Нові правила арешту морських суден набрали чинності в Україні // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.asterslaw.com/upload/medialibrary/newsletters/asters_newsletter_ukr_23_05_12.html
2. Самойловская В. П. Принципы разработки тарифной политики с учетом развития национального судоходства / В. П. Самойловская // Развитие методов управления та господарювання на транспорті. – Одеса, 2008. - № 28. – С. 166-173.
3. ICC Maritime Bureau “Piracy and Armed Robbery against Ships. Report for the period 1 January 2009 - 31 December 2009” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.icc-ccs.org>