

УДК 657

**КОНСЕРВАЦІЯ, РОЗКОНСЕРВАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА
ВИТРАТИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ЦИМ****КРАТКО І.Р., ТИМЧУК С.С.**
Мукачівський державний університет

У данній статті розглядаються питання теорії, практики консервація, розконсервація основних засобів та витрати, пов'язані з цим, та наслідки в бухгалтерському і податковому обліку.

Ключові слова: Основні засоби, консервація, розконсервація.

Постановка проблеми. Беручи до уваги теперішній стан економіки багато підприємств припиняють свою діяльність саме в цей час, час простою, є логічним і зручним вводити в консервацію основні засоби, що тимчасово не експлуатуються (транспортних засобів, обладнання, технологічних ліній, машин і споруд). Одним з найважливіших компонентів національного багатства є основні засоби. У діючій практиці обліку до основних засобів відносять предмети і об'єкти матеріально - речового змісту, строк корисного використання яких складає понад дванадцять місяців або вони споживаються в операційному циклі, що перевищує дванадцять місяців. Ці об'єкти повинні використовуватися у виробництві продукції, при виконанні робіт і наданні послуг або для управлінських потреб організації і володіти здатністю приносити їй економічні вигоди в майбутньому.

Основні засоби є одним з найважливіших чинників будь-якого виробництва. Їх стан та ефективно використання прямо впливає на кінцеві результати господарської діяльності підприємства.

Тому не дивно, що й тепер питанню консервації та витрат, пов'язаних з основними засобами, надають найвагоміше місце в діяльності кожного об'єкта господарювання. Необхідність дослідження консервації та витрат, пов'язаних з цим, зростає в міру того, як ускладняється господарська діяльність підприємства і зростають потреби у підвищенні рентабельності.

В даному дослідженні розглянуто питання консервації ОЗ та витрати, пов'язані з ними. Насамперед слід визначити, що таке консервація основних фондів. Таке визначення наведене у Положенні № 1183, а саме: «Консервація ОФ підприємств – це комплекс заходів, спрямованих на їхнє довгострокове (але не більш як 3 роки) зберігання в разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування».

Аналіз останніх джерел та публікацій. Над темою консервації основних засобів за останній час працювали такі науковці як: Марченко В., Охрамович О., Чиркова К., Белоусов А., Городянська Л., Жарікова О., Островерха Р. та багато інших. Не зважаючи на численні дослідження та праці науковців, актуальним залишається дослідження аспектів організації первинного обліку основних засобів.

Формування цілей статті. Метою даної статі є дослідження питання щодо консервації та розконсервації основних засобів підприємства, подання пропозицій, що сприятимуть поліпшенню обліку основних засобів їх консервацію та розконсервацію, витрати, пов'язані з цим, все це сприятиме більш ефективному обліку основних засобів на підприємстві та прийняття найоптимальніших управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах ринкової економіки деякі підприємства України потрапляють у ситуацію, коли використання основних засобів є недоцільним. Це може статися з різних причин: припинення певного виду діяльності, скорочення виробництва, підвищення витрат на обслуговування основних засобів, яке

не виправдовує їх використання, тощо. Однак продавати їх підприємство не збирається, оскільки планує через певний час повернутися до попередніх умов діяльності. У такому разі виходом із ситуації може вводитись консервація основних засобів на підприємстві.

У Положення № 1183 чітко мовиться, що правила консервації обов'язкові для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки й безпеки держави, а також засновані на державній власності. Для решти підприємств це Положення має рекомендаційний характер. Ба більше, із визначення консервації видно, що її застосовують у випадку припинення виробничої та іншої господарської діяльності.

Важливим зараз у під категорії 102.09.01 «ЗІР» контролери наполягають на обов'язковій консервації основних засобів і виведення їх із експлуатації в разі тимчасового припинення господарської діяльності. Хоча у 2012 році схоже запитання ставилося стисліше: «Чи нараховується амортизація на основні засоби у звітному періоді, в якому такі засоби не використовуються для надання послуг?». І стосувалося воно не загального припинення господарської діяльності, а конкретного об'єкта основних засобів, який тимчасово не був задіяний у виробничому процесі. Тоді контролери стверджували, що виведенню з експлуатації підлягає окремий об'єкт, якщо він не використовується в господарській діяльності. Утім наразі така консультація відсутня в системі «ЗІР». Та й навіть стверджувати, що об'єкт не використовується в господарській діяльності через його тимчасовий простій, некоректно. Адже якщо основний засіб не використовується в господарській діяльності, його кваліфікують як невірничий актив.

Найважливіше, що консервація допомагає зберегти основні характеристики об'єктів основних засобів, необхідних для їх експлуатації в подальшому. При консервації обов'язково припиняється використання об'єктів основних засобів, вживаються додаткові заходи для підтримання їх у справному стані, обмежується доступ сторонніх осіб до об'єкту основних засобів або об'єкт ОЗ поміщається в спеціально відведене для зберігання місце. Також найчастіше перед консервацією потрібна спеціальна обробка об'єкта та демонтаж обладнання. А вже під час самої консервації зберігається об'єкт необхідно періодично оглядати. І, як правило, на всі ці цілі організація несе додаткові витрати.

Найчастіше консервації піддається виробниче обладнання. Але важливо пам'ятати, що організація не зобов'язана консервувати нерентабельний або невживаний об'єкт, тому що витрати на саму консервацію можуть у багато разів перевершити збитки, які виникли б у разі, якщо консервацією фірма займатися би зовсім і не стала.

І в будь-якій конкретній ситуації керівнику організації для того, щоб прийняти рішення про консервацію, спочатку необхідно оцінити всю економічну доцільність подібної операції, тому що у багатьох випадках (наприклад, коли характеристики об'єкта взагалі зберегти не можна, або коли якості основного засобу залишаються незмінними і без консервації) робити це просто недоцільно.

А також важливо нагадати, що якщо організація не планує використовувати основний засіб в майбутньому, то такий об'єкт найкраще ліквідувати, або реалізувати, але тільки не консервувати.

На даній стадії може виникнути питання а з чого саме починається консервація основних засобів? А починається вона, безумовно, з вибору правильного рецепту, а саме - з правильного документального оформлення. Належне документальне оформлення - одна з найважливіших умов консервації. Адже саме вірно оформлені документи в подальшому допоможуть визнати всі витрати на консервацію при визначенні податку на прибуток. Для консервації об'єкта основних засобів необхідно, щоб дане рішення прийняв керівник.

Щоб визначити перелік основних засобів, що підлягають консервації, можна провести свого роду інвентаризацію. Для цього наказом призначається комісія, відповідальна за консервацію.

Після цього керівник видає наказ про консервацію тимчасово не використовуюваного устаткування, техніки. Уніфікованої форми даного документа немає.

Тому скласти його можна в довільній формі, привівши в ньому перелік простоюють основних засобів, вказавши причину та строк їх консервації. Забігаючи наперед, скажемо, що для того, щоб отримати податкову "економію" витрат, потрібно консервувати основні засоби на термін, що перевищує 3 місяці.

В інвентарних картках основних засобів рекомендуємо зробити відмітку про переведенні їх на консервацію. Спеціальна графа для цього не передбачена. Відомості про консервацію можна зазначити в розділі 4 картки.

В акті, що складається по завершенні консервації, доцільно навести перелік законсервованих основних засобів із зазначенням їх інвентарних номерів, первісної та залишкової вартості, сум нарахованої амортизації, строків корисного використання та термінів консервації.

Також керівник організації повинен створити комісію з перекладу об'єкта основних засобів на консервацію. У цю комісію повинні входити представники адміністрації, технічних служб, керівництва відповідного підрозділу, до якого відносяться об'єкти, що переходять в консервацію, бухгалтерії та економічних служб. В обов'язки даних представників входить:

1. огляд об'єктів ОЗ;
2. оформлення документів на консервацію;
3. оцінка економічної доцільності консервації ОЗ;
4. складання кошторису витрат на утримання законсервованих об'єктів;
5. оцінка технічного стану цих об'єктів при їх подальшій розконсервації.

Організаційні основи та порядок підготовки до консервації, проведення консервації та розконсервації основних виробничих фондів підприємств встановлено Положенням №1183. У цьому матеріалі ми розглянемо порядок консервації та розконсервації ОФ звичайними підприємствами (які не підпадають під дію Положення №1183). За відсутності будь-яких нормативних актів, що мають обов'язковий характер, звичайні підприємства можуть використовувати Положення №1183, щоб не вигадувати чогось нового і не ускладнювати собі життя. З цією метою проаналізуємо вимоги Положення №1183.

Постанова КМУ від 26.11.2003 р. №1839 «Про затвердження Порядку визначення на конкурсних засадах підприємств, що мають стратегічне значення для економіки та безпеки держави, інноваційне інвестування яких здійснюватиметься за рахунок частини коштів, отриманих від приватизації державного майна, розподілу і використання цих коштів».

Рішення про консервацію приймається на підставі техніко-економічного обґрунтування необхідності проведення консервації ОФ, яке включає:

- 1) відомості про ОФ підприємства, що підлягають консервації: найменування та місцезнаходження підприємства, орган, уповноважений управляти майном, — для підприємств, заснованих на державній власності (найменування власників — для інших підприємств), балансова вартість;
- 2) затверджений проект консервації;
- 3) акт технічного стану ОФ на момент їх консервації.

Слід зазначити, що в Положенні № 1183 передбачено включення до техніко-економічного обґрунтування проведення консервації основних фондів підприємства ще

й даних про облік основних фондів підприємств із розподілом за групами, що підлягають консервації, відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України. Проте це Положення втратило чинність ще 2000 року на підставі постанови Кабінету Міністрів України. Тому включення таких даних неможливе. З огляду на це, на нашу думку, у відомостях про основні фонди підприємства, що підлягають консервації, що обов'язково включаються до обґрунтування, підприємству, крім визначених, доцільно зазначити деякі додаткові відомості, зокрема дата введення в експлуатацію, первісна вартість об'єкта консервування, група основних засобів, до якої він належить, метод нарахування амортизації, сума нарахованої амортизації, ступінь зносу тощо. Однак наголошуємо, що такі відомості не обов'язкові.

Відповідно до Положення №1183, проект консервації складається з таких документів:

- 1) пояснювальної записки;
- 2) технологічної документації щодо проведення консервації;
- 3) переліку робіт, ресурсів (матеріальних і трудових) та кошторису витрат, пов'язаних з проведенням консервації та розконсервації ОФ підприємства (форму кошторису витрат наведено в додатку 2 до Положення №1183).

У пояснювальній записці визначаються такі питання:

- 1) вид і річні обсяги продукції, що випускається на потужностях ОФ підприємства, які підлягають консервації, вплив консервації ОФ на показники діяльності підприємства та його фінансове становище;
- 2) порядок і графік виведення з виробничого процесу ОФ підприємства та їх консервації;
- 3) тривалість консервації;
- 4) заходи щодо забезпечення безпеки робіт під час консервації;
- 5) план-графік розконсервації.

Консервація, утримання та розконсервація основних засобів підприємств здійснюється згідно з проектом консервації, який затверджується:

- органом, уповноваженим управляти його майном, - для підприємств, заснованих на державній власності;
- власником за погодженням з міністерством або іншим центральним органом виконавчої влади (за галузевим принципом) - для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, або з Мінекономіки, якщо підприємство займається діяльністю, що стосується кількох галузей економіки;
- власником (власниками) - для решти підприємств.

Ще один момент, на який варто звернути увагу, це витрати, пов'язані із консервацією основних фондів підприємства та їхню розконсервацією. До таких витрат можна зарахувати оплату праці персоналу, задіяному на час консервації/розконсервації об'єкта та відповідні нарахування на неї, оплата послуг з охорони та утримання об'єкта консервації, витрати, пов'язані із підтриманням законсервованих основних фондів у належному стані, інші витрати, пов'язані із консервацією/розконсервацією основних фондів. Джерела фінансування таких витрат визначено в п. 4 Положення № 1183, зокрема власні кошти підприємств, кошти власників підприємств або інших юридичних осіб, кредити, кошти, передбачені для зазначених цілей у державному та місцевих бюджетах.

Водночас у цьому самому пункті одним із джерел фінансування витрат, пов'язаних із консервацією/розконсервацією основних фондів, визначено таке джерело «суми амортизаційних відрахувань, які нараховуються на законсервовані основні фонди другої та третьої групи».

Однак чинним законодавством визначено, що нарахування амортизації

припиняється на період консервації основних засобів. Це визначено і у Положенні (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» та Податкового кодексу України.

Розгляньмо бухгалтерські і податкові наслідки консервації основних засобів:

1. Бухгалтерські наслідки консервації. Нарахування амортизації призупиняється на період консервації об'єкта основних засобів, починаючи із місяця, наступного за місяцем переведення його на консервацію. Якщо до основного засобу застосовується виробничий метод амортизації, то її нарахування припиняють із дати прийняття рішення про консервацію об'єкта.

В облікових регістрах переведені на консервацію основні засоби відображають в аналітиці через створення субрахунків (наприклад, рахунок 104/1 «Машини та обладнання на консервації»).

У фінансовій звітності інформацію про законсервовані основні засоби відображають у загальному порядку — разом з іншими основними засобами. Але в «Примітки до річної фінансової звітності» (затверджена наказом Мінфіну України) зазначають залишкову вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо).

2. Податкові наслідки консервації. У податковому обліку схожа ситуація. Нарахування амортизації призупиняється на період його виведення з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, що свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації.

Окремо варто сказати про участь балансової (залишкової) вартості законсервованих основних засобів у 10% ліміті ремонтних робіт, що потрапляють до податкових витрат платника податку. Стосовно звітного року, у якому основний засіб законсервовано, то 10% ліміт розраховується виходячи із балансової вартості на початок року, тому балансова вартість у подальшому законсервованого об'єкта, безперечно, бере участь у розрахунку ліміту.

А от у наступному році контролери можуть спробувати довести, що право на участь у базі ліміту відсутнє. Бо в розрахунку ліміту бере участь вартість основних засобів, які підлягають амортизації. Проте, на нашу думку, законсервований об'єкт і надалі підлягає амортизації в розумінні ПКУ, але його амортизацію призупинено. Тобто якщо законсервований об'єкт вважати таким, який не підлягає амортизації, його потрібно кваліфікувати як невиробничий. Але ж він і надалі вважається таким, що використовується в господарській діяльності, лише тимчасово його амортизацію призупинено. Тож і право на включення його балансової вартості до розрахунку бази ліміту цілком законне.

В свою чергу після розконсервації об'єктів та початку їх використання у господарській діяльності слід поновити нарахування амортизації за цими об'єктами. Для цього знову видається відповідний наказ керівника підприємства. Нарахування амортизації поновлюється з місяця, наступного за місяцем розконсервації та початку використання об'єктів. Тут доречно пригадати, що у Положенні №1183 термін консервації обмежено трьома роками. Якщо підприємство, яке використовує норми Положення №1183 як рекомендаційні (або взагалі їх не використовує), вирішило законсервувати об'єкти на триваліший термін, то воно мусить особливо ретельно обґрунтувати об'єктивну необхідність саме такого терміну. Інакше можуть виникнути запитання з боку перевіряючих органів щодо дуже довгого терміну консервації об'єктів, а отже, і щодо правомірності віднесення до складу витрат, витрат на їх утримання протягом терміну, що перевищує три роки.

Витрати на утримання законсервованих основних засобів не підлягають амортизації і повністю відносяться до складу витрат звітного періоду. Знову ж таки за

аналогією з бухгалтерським обліком можна віднести витрати на консервацію, утримання та розконсервацію основних засобів або до складу собівартості продукції, робіт чи послуг, або до складу інших витрат згідно з ПКУ. При цьому витрати у податковому обліку визнаються одночасно з визнанням цих витрат у бухгалтерському обліку. Так, витрати на консервацію, утримання та розконсервацію основних засобів, включені до складу собівартості продукції (наприклад, витрати на щорічну консервацію зернозбиральної техніки у сільському господарстві), братимуть участь у формуванні об'єкта оподаткування у тому періоді, в якому буде продано продукцію, вироблену в цьому операційному циклі (зерно врожаю відповідного року). Витрати на консервацію, утримання та розконсервацію основних засобів, включені до складу інших витрат звітного періоду, зменшуватимуть оподатковуваний прибуток у тому періоді, в якому вони були понесені.

Витрати на утримання законсервованих основних засобів геологорозвідувальних підрозділів, організацій не включаються до вартості окремого об'єкта необоротних активів з видобування корисних копалин. Прямої норми про те, до якої статті включати ці витрати, ПКУ не містить, тож можемо порекомендувати віднести їх до складу інших витрат згідно ПКУ.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бухгалтерія 911 «Документального оформлення порядку консервації основних засобів» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=38245>
2. Газета « Все про бухгалтерський облік»/ чи можна амортизувати ОЗ тимчасово незадіяні у виробництві/ [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.vobu.com.ua/ukr/answer_to_questions/answer/462
3. «Дебет-Кредет» №02/2014/ «Чи потрібна консервація ОЗ?» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://nz2.it-link.com.ua/Book/35c045e1-f99b-423a-bc1f-68d6628a10a7/navPoint-10>
4. Державна фіскальна інспекція України [Електронний ресурс] / Режим доступу: www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/96468;jsessionid=842078787B67356D67A794514267CA36.36.app82
5. Постанова №1183 «Про консервацію основних виробничих фондів підприємства» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1183-97-%D0%BF>
6. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

АННОТАЦИЯ

КОНСЕРВАЦИЯ, РАСКОНСЕРВАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ЭТИМ.

В данной статье рассматриваются вопросы теории, практики консервация, расконсервация основных средств и расходы, связанные с этим и последствия в бухгалтерском и налоговом учете.

Ключевые слова: Основные средства, консервация, снятие с консервации.

SUMMARY

CONSERVATION, REACTIVATION OF FIXED ASSETS AND COSTS ASSOCIATED WITH THIS.

In the rest of this article deals with the theory, practice conservation, Reactivation of fixed assets and related costs and consequences in accounting and tax accounting.

Key words: production activity, putting in dead storage, withdrawing from storage.