

УДК 657.421

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ**КОСТЯНТИН БЕЗВЕРХИЙ,**
головний бухгалтер
ТОВ «Паріс-Мережі»**ОБЛІК ЗАКОНСЕРВОВАНИХ ОБ'ЄКТІВ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПРОМИСЛОВИХ
ПІДПРИЄМСТВ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ**

У статті запропоновано розроблену класифікацію законсервованих основних засобів промислових підприємств. Розглянуто порядок організації їх обліку.

Ключові слова: облік, документування, основні засоби, амортизація, консервація основних засобів, капітальні інвестиції, класифікація, автоматизація обліку, синтетичний та аналітичний облік, фінансова та податкова звітність, МСБО (МСФЗ).

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У процесі здійснення господарської діяльності на підприємстві бувають ситуації, коли об'єкти основних засобів (в цій статті поняття «основні засоби» та «основні фонди» ототожнюються. – *Авт.*) не використовуються дуже тривалий проміжок часу. Причинами цього можуть бути: сезонність роботи, тимчасове (коротко- або довгострокове) заморожування певного об'єкта, значне вимушене зменшення обсягів діяльності через відсутність кон'юнктури ринку, диверсифікація виробництва тощо. У цьому разі такі об'єкти доцільно законсервувати. Отож організація обліку законсервованих основних засобів в умовах сьогодення набуває актуальності.

Питанням організації обліку законсервованих основних засобів у різні часи займалися такі вітчизняні вчені-економісти, як Г. Бикова, Н. Виговська, А. Гуменюк, Т. Деркач, А. Дьяков, Ю. Єгорова, І. Зубрицька, О. Калінченко, Д. Ковальов, О. Кравчук, Ю. Кузьмінський, В. Марченко, О. Миронова, В. Міняйло, О. Пилипенко, А. Ребенко, Ю. Шило, І. Шингур, Н. Яковишина та ін. Проте в науково-практичній літературі питання організації обліку законсервованих основних засобів не знайшло широкого відображення, тому воно є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

Метою дослідження є вдосконалення організації обліку законсервованих основних засобів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Для вирішення питання щодо організації обліку законсервованих основних засобів пропонуємо спочатку проаналізувати нормативно-правові документи, що стосуються цієї проблеми.

Так, згідно з п. 1 Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств від 28.10.97 р. № 1183 (далі – **Положення № 1183**) визначають організаційні основи та встановлюють єдиний порядок підготовки до консервації, проведення консервації та розконсервації основних виробничих фондів підприємств, що обов'язкове для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки та безпеки держави, а також засновані на державній власності [1]. Проте в цьому Положенні не визначено розміру частки державної власності, яка має бути в статутному капіталі підприємства. Отже, підприємства, що мають у статутному капіталі будь-яку частку державної власності, повинні застосовувати Положення № 1183. Всі інші підприємства можуть застосовувати зазначене вище Положення у добровільному порядку, на власний розсуд повністю або частково.

Відповідно до п. 2 Положення № 1183:

«Консервація основних фондів підприємств – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більш як три роки) зберігання основних фондів підприємств у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування» [1].

Після закінчення трирічного терміну консервації основні засоби необхідно розконсервувати і прийняти рішення щодо подальшої експлуатації чи ліквідації. Підприємствам, що не підпадають під обов'язковість виконання Положення № 1183, на нашу думку, можна законсервувати свої основні засоби на більш тривалий термін.

Згідно з п. 3 Положення №1183 «основні фонди підприємств може бути законсервовано, якщо за техніко-економічним обґрунтуванням подальше використання їх у виробництві визнано тимчасово недоцільним» [1].

Алгоритм проведення процедури консервації основних засобів наведено в табл. 1.

Таблиця 1

АЛГОРИТМ ПРОВЕДЕННЯ КОНСЕРВАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ВІДПОВІДНО ДО ПОЛОЖЕННЯ № 1183

№ з/п	Процедури для проведення консервації основних засобів
1	Техніко-економічне обґрунтування проведення консервації основних засобів (п. 11)
2	Проект консервації об'єкта основних засобів (п. 6)
3	Ухвалення рішення про консервацію уповноваженим органом підприємства (п. 7)
4	Наказ про створення комісії з питань проведення консервації основних засобів на чолі з керівником підприємства (п. 10)
5	Акт про тимчасове виведення основних засобів з експлуатації та їх консервації (додаток 1)

Приклад заповненого акта про тимчасове виведення основних засобів з експлуатації та їх консервацію подано нижче.

Що стосується наказу про створення комісії з питань проведення консервації основних засобів на чолі з керівником підприємства, то для зручності таке завдання може виконати також постійно діюча комісія підприємства, що займається питаннями використання основних засобів взагалі. Для цього в наказі про облікову політику підприємства потрібно передбачити пункт, що дозволяє постійно діючій комісії вирішувати питання, пов'язані з консервацією та розконсервацією основних засобів.

Проте підприємствам, для яких Положення № 1183 не обов'язкове, а лише рекомендаційне, формувати комісію та складати всі документи, наведені в табл. 1, не обов'язково. Достатньо лише рішення про консервацію основних засобів. Однак, на нашу думку, необхідно зробити техніко-економічне обґрунтування та проект консервації основних засобів, адже зазначені документи допоможуть довести необхідність її проведення, а також зв'язок із господарською діяльністю підприємства.

Відповідно до п. 12 Положення № 1183 *техніко-економічне обґрунтування консервації основних засобів* має включати:

- відомості про основні фонди підприємства, що підлягають консервації: найменування та місцезнаходження підприємства, орган, уповноважений

управляти майном, – для підприємств, заснованих на державній власності (найменування власника (власників) – для інших підприємств), балансова вартість;

- проект консервації, затверджений і погоджений відповідно до п. 6 Положення № 1183;

- акт технічного стану основних фондів на момент їх консервації;

- дані про облік основних фондів підприємств із розподілом за групами, що підлягають консервації, відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. № 250.

Проект консервації основних засобів згідно з п. 13 Положення № 1183 має складатися з:

- ◆ пояснювальної записки;
- ◆ технологічної документації проведення консервації;

- ◆ переліку робіт, ресурсів (матеріальних і трудових) та кошторису витрат, пов'язаних із проведенням консервації та розконсервації основних фондів підприємства, за формою згідно з додатком № 2.

Відповідно до п. 9 Положення № 1183 використовувати законсервовані основні засоби протягом установленого терміну консервації забороняється.

Дострокова розконсервація основних засобів з метою провадження господарської діяльності або передача іншим суб'єктам господарської діяльності на договірних умовах здійснюється на основі:

**АКТ
про тимчасове виведення основних фондів із виробничого процесу та їх консервацію**

ТОВ «Паріс-Мережі», 02068, м. Київ, вул. Драгоманова, буд. 17, к. 45
(найменування та місцезнаходження підприємства)

Комісія, створена наказом (розпорядженням) директора Корзуна В.В.
(посада керівника, який видав наказ/розпорядження)

від « 10 » січня 20 12 р. № 15-КОНСЕРВ

у складі голови комісії Корзун В.В., директор
(прізвище, ім'я, по батькові, посада)

членів комісії Безверхий К.В., головний бухгалтер
(прізвище, ім'я, по батькові, посада)

Хоренжий О.О., старший монтажник СКС
(прізвище, ім'я, по батькові, посада)

Начінов С.В., інженер з охорони праці
(прізвище, ім'я, по батькові, посада)

провела огляд основних фондів підприємства та проаналізувала такі матеріали:
Техніко-економічне обґрунтування проведення консервації основних засобів
Акт технічного стану та балансова вартість основних засобів, які підлягають консервації
(назва)

Комісія встановила:

Основні засоби, що підлягають консервації, перебувають у задовільному стані, що в подальшому забезпечить економічний ефект від їх використання в господарській діяльності підприємства
(висновки щодо техніко-економічних показників стану основних фондів)

Рішення комісії:

Унаслідок наявності об'єктивних причин (будівельні) здійснення господарської діяльності на території літнього павільйону визнати неможливим, у зв'язку з чим здійснити консервацію терміном на два роки таких основних засобів

Консервацію здійснити за рахунок власних коштів підприємства

(обґрунтовані висновки про необхідність консервації основних фондів, термін консервації та пропозиції щодо джерел фінансування)

№ з/п	Найменування основних засобів	Балансова вартість, грн
1	Стенд для зберігання та демонстрації презентацій	6 420,00
2	Стелаж для зберігання та демонстрації металевих конструкцій	4 500,00
3	Тент	3 656,00

Голова комісії: Корзун В.В. 10 січня 2012 р.
(підпис, дата)

Члени комісії: Безверхий К.В. 10 січня 2012 р.
(підпис, дата)

Хоренжий О.О. 10 січня 2012 р.
(підпис, дата)

Начінов С.В. 10 січня 2012 р.
(підпис, дата)

➤ акта Кабінету Міністрів України – щодо підприємств, заснованих на державній власності, крім підприємств, установ Державної кримінально-виконавчої служби;

➤ рішення ДПтС – для підприємств, установ Державної кримінально-виконавчої служби;

➤ рішення платника податку, погодженого з Міжвідомчою комісією, – щодо підприємств, які мають стратегічне значення для економіки та безпеки держави;

➤ рішення, прийнятого в установленому порядку, – щодо інших підприємств.

Ми не підтримуємо думку Ю. Кузьмінського стосовно складу об'єктів законсервованих основних засобів, а саме: «Давайте подивимося на так звані «довгобуду» або на будівельні майданчики, де протягом десятиріч знаходяться недобудовані основні засоби – житлові будинки, споруди соціально-культурного призначення чи недобудовані заводи і спортивні майданчики. Їх безліч. Мають також місце недобу-

довані цехи діючих виробничих підприємств. Є недобудовані літаки та кораблі, що простояють роками, є шахти та заводи, які були закриті чи ліквідовані, – це все і є законсервовані основні засоби» [2, с. 10–11].

Адже відповідно до абз. 9 п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби»: «**Об'єкт основних засобів** – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством» [3].

З викладеного випливає, що недобудовані житлові будинки, об'єкти соціально-культурного призначення, виробничі цехи промислових підприємств, літаки, кораблі тощо є капітальними інвестиціями в необоротні матеріальні активи, адже вони не є завершеними і введеними в експлуатацію як об'єкти основних засобів.

Згідно з абз. 16 п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби»: «**Капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи** – витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують пер-

вісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством» [3].

Тобто витрати на будівництво (пов'язані з недобудованими будівлями, житловими будинками, об'єктами соціально-культурного призначення, виробничими цехами тощо, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – *Інструкція № 291*) відображують за дебетом субрахунку 151 «Капітальне будівництво». Витрати, що пов'язані з недобудованими літаками, кораблями тощо, згідно з Інструкцією № 291 відображують за дебетом субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», який призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів [4].

Такої самої думки дотримується Р. Грачова, яка зазначає, що об'єкти активів, придбані з метою їх використання як основних засобів, але на даний час не введені в експлуатацію (тобто не переведені з рахунку капітальних інвестицій на рахунок 10), не є основними засобами [5, с. 235].

Для потреб обліку, аналізу та контролю пропонуємо класифікувати законсервовані об'єкти основних засобів за критеріями, поданими в табл. 2.

Таблиця 2

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАКОНСЕРВОВАНИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ (розробка автора)

№ з/п	Ознаки	Класифікаційні групування
1	За відношенням до виробничого процесу	Виробничі та невиробничі
2	За цільовим призначенням	Будівлі та споруди, передавальні пристрої, машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі), інші основні засоби
3	За ступенем вагомості	Конструктивні (будівлі, споруди, транспортні засоби, машини та обладнання тощо) та допоміжні (передавальні пристрої, інструмент, виробничий і господарський інвентар та інші) основні засоби
4	За джерелом походження	Внесені засновниками до статутного капіталу, придбані підприємством самостійно, безоплатно отримані
5	За терміном перебування на консервації	Поточні (менше як рік), середньострокові (від року до двох років) та довгострокові (більш як два роки)

Наведені класифікаційні ознаки законсервованих основних засобів мають вищий рівень інформацій-

ного забезпечення відповідних користувачів необхідною обліково-аналітичною інформацією про за-

консервовані основні засоби підприємства, а також створюють передумови для належної організації та відповідної методики їх обліку.

Ведення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із консервацією основних засобів, а також порядок відображення їх у фінансовій звітності наведено в пунктах 23 і 29, а також у пп. 37.5 п. 37 П(С)БО 7 «Основні засоби» [3].

Н. Виговська зазначає: «До цього часу невирішене питання здійснення амортизаційних відрахувань з об'єктів основних засобів, що знаходяться на консервації. Ця проблема є досить важливою і з тієї позиції, що вона взаємопов'язана з впливом на фінансові результати діяльності підприємств: ненарахування амортизації на основні засоби – це порушення не лише порядку ведення бухгалтерського обліку, а й податкового законодавства... Цілком логічною буде пропозиція нараховувати амортизацію на недіючі засоби праці, однак за більш низькими нормами амортизаційних відрахувань. Це пов'язано з меншою величиною фізичного і морального зносу недіючих основних засобів в порівнянні з діючими» [6, с. 10].

Проте ми не погоджуємося з думкою Н. Виговської стосовно того, що ненарахування амортизації на законсервовані об'єкти основних засобів є порушенням бухгалтерського та податкового законодавства, адже відповідно до п. 23 П(С) БО 7 «Основні засоби» у період консервації об'єктів основних засобів амортизація на них не нараховується [4]. Крім того, відповідно до п. 29 П(С)БО 7 амортизація вартості законсервованих основних засобів припиняється з місяця, наступного за тим, в якому проведено консервацію. Виняток становлять об'єкти, амортизація яких нараховується за виробничим методом. У такому разі нарахування амортизації припиняється з дати, наступної за датою початку робіт з консервації основних засобів. Зазначене вище зумовлено тим, що при виробничому методі суму амортизації визначають як добуток фактичного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації (пп. 5 п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» [4]). Проте відповідно до п. 55 МСБО 16 «Основні засоби»: «Амортизацію не припиняють, якщо актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю. Проте згідно з використаними методами амортизації амортизаційні

відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва» [7].

Отже, між П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби» є певні відмінності щодо амортизації законсервованих об'єктів основних засобів. Так, за вітчизняними П(С)БО амортизацію на такі об'єкти не нараховують, а за МСБО проводять нарахування амортизації, доки цей об'єкт не буде амортизований повністю.

Що стосується нарахування амортизації об'єктів законсервованих основних засобів відповідно до вимог податкового законодавства, то згідно з пп. 145.1.2 п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу України (далі – **ПКУ**) на період консервації припиняється нарахування амортизації таких об'єктів. При цьому факт виведення цих об'єктів з експлуатації у зв'язку з їх консервацією має бути підтверджений документально [8]. Крім того, з метою дотримання вимог податкового законодавства виведення об'єктів основних засобів з експлуатації на консервацію здійснюється на основі наказу керівника підприємства. Це означає, що таких документів, як рішення загальних зборів або зборів засновників, з метою виконання вимог податкового законодавства недостатньо. Додатково видається наказ керівника підприємства на виконання норм п. 146.18 ст. 146 ПКУ [8].

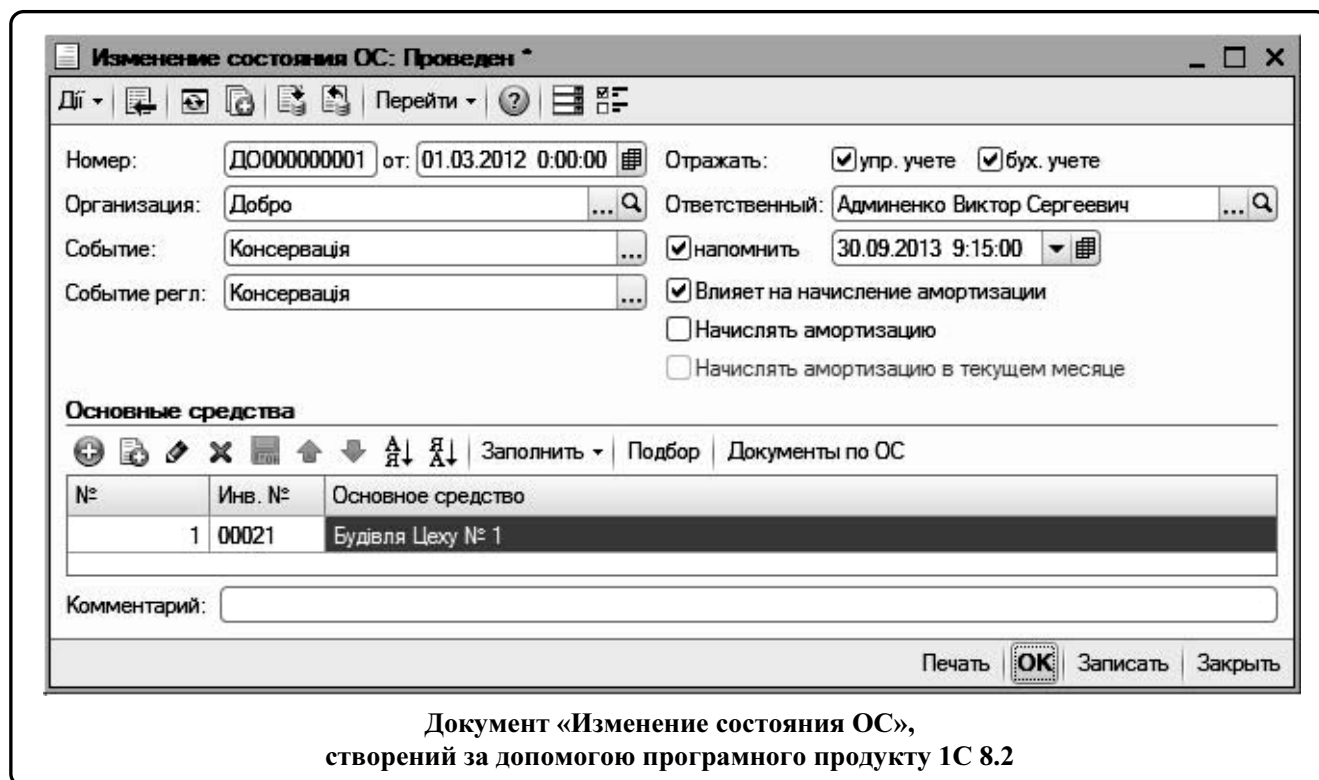
Далі розглянемо питання автоматизації обліку щодо нарахування амортизації на законсервовані об'єкти основних засобів підприємства. Пропонуємо дві версії найпопулярніших програмних продуктів від компанії 1С, що побудовані на різних технологічних платформах: «1С: Підприємство 7.7 – Конфігурація: Бухгалтерський облік для України», останній номер релізу конфігурації на 14.03.2012 р. – 7.70.291 (далі – **1С 7.7**) та «1С: Підприємство 8.2 – Конфігурація: Управління промисловим підприємством для України 1.3», останній номер релізу конфігурації на 14.03.2012 р. – 1.3.14.1 (далі – **1С 8.2**). Необхідно зазначити, що в типовій конфігурації «1С: Підприємство 7.7 – Конфігурація: Бухгалтерський облік для України» відсутній документ, яким можна було б припинити нарахування амортизації на об'єкти основних засобів, що перебувають на консервації. Тому ІТ-спеціалістам – розробникам програмних продуктів 1С 7.7 доцільно розробити відповідний документ, яким можна вводити (припинення нарахування

амортизації) або виводити (поновлення нарахування амортизації) об'єкти основних засобів з консервації.

На нашу думку, цей документ має містити: дату, з якої об'єкт основних засобів вводиться/виводиться з консервації, найменування об'єкта основних засобів, інвентарний номер об'єкта основних засобів тощо.

Що стосується програмного продукту 1С 8.2, то

він також не містить спеціального документа для обліку законсервованих об'єктів основних засобів. У програмному продукті 1С 8.2 (інтерфейс програми – «Бухгалтерский и налоговый учет»), щоб припинити нарахування амортизації на період консервації об'єкта основних засобів, можна скористатися документом «Изменение состояния ОС»:



У цьому документі вибирається опція «Влияет на начисление амортизации», проте опція «Начислять амортизацию» не вибирається. Опція «Напомнить» дає змогу нагадати обліковому персоналу, що період перебування об'єкта основних засобів на консервації закінчився і потрібно виконати одну з таких дій: продовжити перебування об'єкта основних засобів на консервації (змінити дату нагадування щодо закінчення терміну перебування на консервації об'єкта основних засобів), вивести законсервований об'єкт основних засобів із стану консервації (поновити нарахування амортизації). Поновити нарахування амортизації законсервованого об'єкта основних засобів за допомогою програмного продукту 1С 8.2 можна включенням опції «Начислять амортизацию» в новостворений документ «Изменение состояния ОС»

(див. документ) з дня нарахування амортизації такого об'єкта.

Відповідно до пп. 37.5 п. 37 П(С)БО 7 «Основні засоби» у примітках до фінансової звітності розкривається інформація про залишкову вартість основних засобів, що перебувають на консервації [3]. Слід зауважити, що таку інформацію треба наводити у рядку 263, який є складовою рядка 260 графи 14 Приміток до річної фінансової звітності (ф. №5) [9]. Проте щоб легше отримати таку інформацію, рекомендуємо враховувати первісну вартість і нараховану амортизацію законсервованих об'єктів основних засобів окремо від аналогічних показників стосовно об'єктів, що експлуатуються. Для цього можна створити додаткові субрахунки або обмежитися окремим аналітичним обліком. Можна застосувати досвід за-

рубіжних країн (наприклад, Португалії), де дані про основні засоби підприємства, такі як переоцінка, консервація тощо, відображують у примітках до річної фінансової звітності, якщо їх загальний обсяг перевищує 5 % оборотних активів підприємства [10, с. 504].

Витрати на консервацію, утримання законсервованих об'єктів основних засобів та їх подальшу розконсервацію обліковують по-різному залежно від виду діяльності, об'єктів, періодичності та причин консервації.

Якщо підприємство займається організацією дозвілля своїх клієнтів у певну пору року (такі види діяльності, як літнє кафе, літні атракціони, станція човнів, лижна база тощо) або провадить польові роботи у сільському господарстві, то для такого підприємства процес періодичної консервації основних засобів буде частиною його основної діяльності та технології виробництва. Необхідність проведення такої консервації й витрати на її проведення, утримання законсервованих об'єктів основних засобів та їх розконсервацію з початком нового сезону має бути передбачена заздалегідь. У такому разі їх слід включати до собівартості продукції або послуг, що надаються підприємством. Такі витрати відображують на рахунку 23 «Виробництво» відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» (далі – *Інструкція № 291*) [4]. Підприємство може відображувати їх також на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», якщо включати наведені вище витрати до собівартості продукції або наданих послуг недоцільно [11].

Якщо консервація об'єктів основних засобів зумовлена суттєвим зниженням обсягів виробництва, тимчасовим скороченням деяких видів господарської діяльності й іншими подібними причинами, то це вже є подією у межах звичайної діяльності, не пов'язаною безпосередньо з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Тоді витрати на консервацію, утримання законсервованих об'єктів та їх розконсервацію відображують у бухгалтерському обліку відповідно до Інструкції № 291 як інші витрати звичайної діяльності на субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності».

Крім того, консервація об'єктів основних засобів підприємства може стати наслідком якоїсь надзвичайної події. Наприклад, у результаті пожежі або стихійного лиха було пошкоджено будівлю цеху підприємства. Підприємство не має коштів для його відновлення, проте планує це зробити через певний проміжок часу. Якщо керівництво прийняло рішення законсервувати будівлю, то витрати на консервацію такого об'єкта основних засобів відповідно до Інструкції № 291 слід відображувати на рахунку 99 «Надзвичайні витрати».

Для цілей складання податкової декларації з податку на прибуток підприємства [11] витрати на консервацію, утримання та розконсервацію об'єктів основних засобів можна віднести або до складу собівартості продукції, робіт чи послуг (п. 138.9 ст. 138 ПКУ [8]), або до складу інших витрат (пп. 138.12.1 п. 138.12 ст. 138 ПКУ) [8].

При цьому витрати для цілей складання податкової декларації з податку на прибуток підприємства визнаються одночасно з визнанням цих витрат у бухгалтерському обліку для складання фінансової звітності. Так, витрати на консервацію, утримання та розконсервацію основних засобів, включені до складу собівартості продукції (наприклад, витрати на щорічну консервацію комбайну, сійлки тощо у сільському господарстві), братимуть участь у формуванні об'єкта оподаткування у тому періоді, в якому буде продано продукцію, вироблену в цьому операційному циклі (зерно, буряк тощо 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.

Відповідно до п. 148.2 ст. 148 ПКУ до витрат, які включають до окремого об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин платника податку, не включаються витрати на утримання основних засобів (у тому числі геологорозвідувальних підрозділів, організацій), що перебувають в стані консервації. Тому для цілей складання податкової декларації з податку на прибуток підприємства рекомендується такі витрати включати до складу інших витрат відповідно до пп. 138.12.2 п. 138.12 ст. 138 ПКУ [8].

Відображення витрат на консервацію, утримання

та розконсервацію об'єктів основних засобів у податковій декларації з податку на прибуток підприємства залежить від того, до якої статті витрат їх включено. Якщо вони включені до собівартості продукції, робіт або послуг, то їх відображують у рядку 05.1 «Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)» податкової декларації з податку на прибуток підприємства [11].

Витрати, пов'язані з консервацією об'єктів основних засобів, віднесені до складу інших витрат згідно з пп. 138.12.1 п. 138.12 ст. 138 ПКУ [8], слід відображувати у рядку 06.4 ІВ «Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати» податкової декларації з податку на прибуток підприємства та розшифровувати єдиною сумою у рядку 06.4.39 «Інші витрати господарської діяльності, до яких розд. III ПКУ прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат» додатка ІВ [11].

З огляду на інформаційні потреби управлінського персоналу в інформації щодо законсервованих об'єктів основних засобів пропонуємо на субрахунок 103 «Будинки та споруди» здійснювати облік законсервованих об'єктів основних засобів у розрізі окремого субрахунку другого порядку, наприклад субрахунку 103к «Законсервовані будинки та споруди», на якому доцільно вести аналітичний облік за окремими об'єктами законсервованих основних засобів. Крім того, на нашу думку, необхідно відобразити окремо нараховану амортизацію законсервованого об'єкта основних засобів. Для цього пропонуємо на субрахунок 131 «Знос основних засобів» здійснюва-

ти облік нарахованої амортизації законсервованих об'єктів основних засобів у розрізі окремого субрахунку другого порядку, наприклад субрахунку 131к «Знос законсервованих основних засобів».

Приклад. Виробниче підприємство має у власності дві капітальні будівлі – цех № 1 та цех № 2, що розташовані у центрі міста. У зв'язку з тимчасовими труднощами провадження бізнесу підприємство вирішило відмовитися від використання виробничого цеху № 2 протягом двох років. Керівництво підприємства підрахувало, що цех приносить збитки, а його консервація на два роки обійдеться дешевше. Після закінчення цього періоду планується відновити роботу цеху № 2.

Витрати на консервацію цеху № 2 складаються із заробітної плати робітників, зайнятих генеральним прибиранням приміщення та захистом його від дії несприятливих погодних умов, нарахованого єдиного соціального внеску (ЄСВ) на суму цієї заробітної плати, вартості матеріалів, використаних для прибирання та захисту приміщення, вартості послуг сторонньої організації, а також амортизації основних засобів (інвентарю, інструментів), використаних під час консерваційних робіт.

Витрати на утримання законсервованого приміщення виробничого цеху № 2 складаються із заробітної плати охорони, а також ЄСВ, витрат на освітлення та обігрів кімнати охорони тощо.

Витрати на розконсервацію приміщення цеху № 2 аналогічні витратам на його консервацію. Підприємство обліковує ці витрати на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Господарські операції підприємства, пов'язані з консервацією будівлі виробничого цеху № 2, наведено у табл. 3.

Таблиця 3

**ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ,
ПОВ'ЯЗАНИХ ІЗ КОНСЕРВАЦІЄЮ БУДІВЛІ ВИРОБНИЧОГО ЦЕХУ № 2**

№ з/п	Зміст господарської операції	Документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			д-т	к-т	
1	Переведено будівлю виробничого цеху № 2 до складу об'єктів, що перебувають на консервації	АКТ № 15 про тимчасове виведення основних фондів з виробничого процесу та їх консервацію від 12.03.20XX р.	103к	103	156 000,00
2	Здійснено передоплату сторонній організації за роботи з консервації приміщення виробничого цеху № 2	Договір про виконання робіт з консервації № 6 від 12.03.20XX р. Рахунок-фактура № 6 від 12.03.20XX р. Платіжне доручення № 164 від 12.03.20XX р.	371	311	6 000,00
3	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна № 29 від 12.03.20XX р.	641/ПДВ	644	1 000,00

№ з/п	Зміст господарської операції	Документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			д-т	к-т	
4	Виконано роботи сторонньою організацією з консервації приміщення виробничого цеху № 2	Акт приймання-передачі робіт (послуг) № 164 від 22.03.20XX р.	949	631	5 000,00
5	Списано суму податкового кредиту з ПДВ		644	631	1 000,00
6	Проведено зарахування заборгованостей		631	371	6 000,00
7	Нараховано витрати підприємства на консервацію будівлі виробничого цеху № 2	Відомості нарахування амортизації, акти на списання товарно-матеріальних цінностей, відомості нарахування заробітної плати, довідка-розрахунок бухгалтерії тощо	949	13, 20, 22, 28, 65, 66, 63, 68	3 560,00
8	Нараховано витрати підприємства на утримання будівлі виробничого цеху № 2	Відомості нарахування амортизації, акти на списання товарно-матеріальних цінностей, відомості нарахування заробітної плати, довідка-розрахунок бухгалтерії тощо	949	13, 20, 22, 28, 65, 66, 63, 68	4 516,00
9	Нараховано витрати на розконсервацію будівлі виробничого цеху № 2 у частині вартості робіт, виконаних сторонньою організацією	Акт приймання-передачі робіт (послуг) №189 від 28.03.20XX р.	949	631	4 166,67
10	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна № 168 від 28.03.20XX р.	641/ПДВ	631	833,33
11	Оплачено вартість робіт із розконсервації будівлі виробничого цеху № 2	Договір про виконання робіт із розконсервації № 64 від 28.03.20XX р. Рахунок-фактура № 67 від 28.03.20XX р. Платіжне доручення № 146 від 28.03.20XX р.	631	311	5 000,00
12	Нараховано витрати підприємства на розконсервацію будівлі виробничого цеху № 2	Відомості нарахування амортизації, акти на списання товарно-матеріальних цінностей, відомості нарахування заробітної плати, довідка-розрахунок бухгалтерії тощо	949	13, 20, 22, 28, 65, 66, 63, 68	4 000,00
13	Переведено будівлю виробничого цеху № 2 до складу об'єктів, які використовують за призначенням	Наказ по підприємству щодо виведення об'єкта основних засобів із консервації	103	103к	156 000,00
14	Нараховано амортизацію на будівлю виробничого цеху № 2, що знову використовується (за періоди після введення в експлуатацію)	Відомість нарахування амортизації	23	131	2 131,00

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження запропоновано класифікацію законсервованих об'єктів основних засобів за такими класифікаційними ознаками: за відношенням до виробничого процесу, цільовим призначенням, ступенем вагомості, джерелом походження, терміном перебування на консервації. Такі класифікаційні ознаки мають вищий рівень інформаційного забезпечення відповідних користувачів необхідною обліково-аналітичною інформацією про законсервовані об'єкти основних засобів.

Вважаємо за доцільне запропонувати дискусію щодо порядку організації обліку законсервованих об'єктів капітальних інвестицій, таких як недобудовані – цехи, будинки, споруди, кораблі, літаки тощо.

Для раціональної організації облікових робіт і підвищення інформаційності й доречності облікової інформації нами внесено пропозиції щодо вдосконалення аналітичного обліку законсервованих об'єктів основних засобів. Пропонуємо на субрахунку 103 «Будинки та споруди» здійснювати облік законсервованих

об'єктів основних засобів у розрізі окремого субрахунку другого порядку, наприклад 103к «Законсервовані будинки та споруди», на якому доцільно вести аналітичний облік за окремими об'єктами законсервованих основних засобів. Для відображення окремо нарахованої амортизації законсервованого об'єкта основних засобів доцільно на субрахунку 131 «Знос основних засобів» здійснювати облік нарахованої амортизації законсервованих об'єктів основних засобів у розрізі окремого субрахунку другого порядку, наприклад 131к «Знос законсервованих основних засобів».

Проведене нами дослідження показало, що організація обліку законсервованих об'єктів основних засобів для цілей складання фінансової та податкової звітності за допомогою програмного продукту 1С 8.2 полегшує роботу облікових працівників і уможливорює оперативне отримання обліково-аналітичної інформації для потреб управління.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Положення** про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств від 28.10.97 р. № 1183 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1183-97-%D0%BF/print13289784655707108>
2. **Кузьмінський Ю.** Формування завдань наукових досліджень / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 7. – С. 8–11.
3. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00/print1328978465570710>
4. **Про затвердження** Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327246549106958>
5. **Грачева Р.** Энциклопедия бухгалтерского учета / Р. Грачева. – К.: Галицкие Контракты, 2004. – 832 с.
6. **Виговська Н.Г.** Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи (на прикладі підприємств м. Житомира та Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.Г. Виговська. – К., 1999. – 20 с.
7. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf>
8. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1325929236848879>
9. **Про Примітки** до річної фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00/print1330027628382574>
10. **Бутинець Ф.Ф.** Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб.] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горещка. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 543 с.
11. **Про затвердження** форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2011 р. № 1213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1215-11/print1330027628382574>

В статье предложена классификация законсервированных основных средств промышленных предприятий. Рассмотрен порядок организации их учета.

Ключевые слова: *учет, документирование, основные средства, амортизация, консервация основных средств, капитальные инвестиции, классификация, автоматизация учета, синтетический и аналитический учет, финансовая и налоговая отчетность, МСБУ (МСФО).*

In the article presents a classification of preservation of fixed assets of industrial enterprises. Considered the organization of accounting preservation of fixed assets of industrial enterprises.

Keywords: *accounting, recording, fixed assets, depreciation, preservation of fixed assets, permanent investments, classification, automation of accounting, impersonal and personal accounting, financial and tax reporting, IAS (IFRS).*