

через переключивание работодателями дополнительных расходов на цены товаров и услуг, либо через снижение числа работающих, т. е. рост безработицы.

#### Источники и литература:

1. Minimum Wage Fixing Convention, 1970 (No. 131): Convention concerning Minimum Wage Fixing, with Special Reference to Developing Countries (Entry into force: 29 Apr 1972) - Режим доступа : <http://www.ilo.org>
2. Fiscal Policy Institute, "States with Minimum Wages Above the Federal Level have had Faster Small Business and Retail Job Growth " March 30, 2006. – Режим доступа : <http://fiscalspolicy.org>
3. Wadsworth, Jonathan (2009) *Did the national minimum wage affect UK prices?* CEP Discussion Paper, No. 947. Centre for Economic Performance, London School of Economics and Political Science, London, UK. – Режим доступа : <http://cep.lse.ac.uk>
4. Официальный сайт Министерства финансов Украины. – Режим доступа : <http://index.minfin.com.ua/index/average>

Коваль І.В., Плакса Ю.В.

УДК 657.42:631.11

### ОСОБЛИВОСТІ КОНСЕРВАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*Анотація.* В статті розглянуті особливості консервації основних засобів в сільськогосподарських підприємствах, умови і порядок її проведення. Проаналізовані нормативно-правові документи, які стосуються цієї проблеми. Результати аналізу, підтверджують той факт, що обмежень за умовами, при яких можна здійснити консервацію основних засобів не існує, тому підприємства, керуючись доцільністю, мають право вирішувати це питання на свій розсуд.

Приведений алгоритм проведення консервації основних засобів, дано техніко-економічне обґрунтування консервації об'єктів. За допомогою зіставлення вітчизняних П(С)БО і МСБО, виявлені відмінності відносно амортизації законсервованих об'єктів основних засобів. Описаний бухгалтерський і податковий облік законсервованих основних засобів. З метою раціональної організації облікових робіт і підвищення інформативності внесені пропозиції відносно вдосконалення аналітичного обліку законсервованих об'єктів основних засобів.

**Ключові слова:** основні засоби, амортизація, консервація основних засобів, синтетичний і аналітичний облік, фінансова і податкова звітність, МСБО.

*Аннотация.* В статье рассмотрены особенности консервации основных средств в сельскохозяйственных предприятиях, условия и порядок ее проведения. Проанализированы нормативно-правовые документы, которые касаются этой проблемы. Результаты анализа, подтверждают тот факт, что ограничений по условиям, при которых можно осуществить консервирование основных средств не существует, поэтому предприятия, руководствуясь целесообразностью, имеют право решать этот вопрос по своему усмотрению.

Приведен алгоритм проведения консервации основных средств, дано технико-экономическое обоснование консервирования объектов. При помощи сопоставления отечественных П(С)БУ и МСБУ, выявлены отличия относительно амортизации законсервованных объектов основных средств. Описан бухгалтерский и налоговый учет законсервованных основных средств. С целью рациональной организации учетных работ и повышения информативности внесены предложения относительно совершенствования аналитического учета законсервованных объектов основных средств.

**Ключевые слова:** основные средства, амортизация, консервация основных средств, синтетический и аналитический учет, финансовая и налоговая отчетность, МСБУ.

*Summary.* In the article the features of preservation of the fixed assets are considered in agricultural enterprises, terms and order of its leadthrough. Normative-legal documents which touch this problem are analysed. Results of analysis, confirm circumstance that limitations on terms at which it is possible to carry out canning of the fixed assets does not exist, therefore enterprises, following expedience, have a right to decide this question at own discretion.

The algorithm of leadthrough of preservation of the fixed assets is resulted, the feasibility study of canning of objects is given. Through comparison of domestic P(Ñ) BU and MSBU, differences are exposed in relation to depreciation of laid-up objects of the fixed assets. The book-keeping and tax account of the laid-up fixed assets is described. With the purpose of rational organization of registration works and increase of informing brought in suggestion in relation to perfection of the analytical accounting of laid-up objects of the fixed assets.

**Key words:** fixed assets, depreciation, preservation of the fixed assets, synthetic and analytical account, financial and tax reporting, MSBU.

**Вступ.** В процесі здійснення господарської діяльності на підприємстві бувають ситуації, коли об'єкти основних засобів не використовуються дуже тривалий проміжок часу. Причинами цього можуть бути: сезонність роботи, тимчасове заморожування певного об'єкта, значне вимушене скорочення обсягів діяльності через відсутність кон'юнктури ринку, диверсифікація виробництва і т.п. При цьому такі об'єкти доцільно законсервувати. Тому організація обліку законсервованих основних засобів на сьогоднішній день набуває актуальності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питаннями організації обліку законсервованих основних засобів в різний час займалися такі вітчизняні вчені-економісти, як Г. Бикова, Н. Виговська [2], А. Гуменюк,

Ю. Егорова, И. Зубрицька, О. Калинин, Д. Ковалев, О. Кравчук, Ю. Кузьминский [4], В. Марченко, О. Миронова, В. Міняйло, А. Пилипенко, А. Ребенко, Ю. Шило, Ю. Шингур. Однак у науково-практичній літературі питання організації обліку законсервованих основних засобів не знайшло широкого відображення тому воно актуально для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

**Мета дослідження** вдосконалення організації обліку законсервованих основних засобів в сільськогосподарських підприємствах.

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

Так згідно п.1 Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств від 28.10.97 р. № 1183 визначаються організаційні основи та встановлюється єдиний порядок підготовки консервації, проведення консервації та розконсервації основних виробничих фондів підприємств, що носить обов'язковий характер для підприємств, що мають стратегічне значення для економіки та безпеки держави, а так само заснованих на державній власності [7].

Однак у цьому Положенні не визначено розмір частки державної власності, яка повинна 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 в добровільному порядку, на власний розсуд повністю або частково.

Відповідно до п. 2 Положення № 1183 «Консервація основних фондів підприємства - це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більш 3-х років) зберігання основних фондів підприємств при припиненні виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування»[7].

Оскільки законодавством України не передбачено обмежень за умовами, за яких можна здійснити консервацію основних засобів (далі - ОЗ), підприємство, керуючись доцільністю, мають право вирішити це питання на свій розсуд.

Однак іноді консервація об'єкта сама є засобом досягнення певної мети. Припустимо, підприємство планує взяти участь у конкурсі на реалізацію вигідного проекту. Одним з основних показників, що впливають на фінансову картину діяльності підприємства, є балансова вартість (далі - БВ) власних ОЗ, яка, у свою чергу, залежить від суми нарахованого зносу. При консервації нарахування зносу припиняється, БВ не зменшується, тобто вартість активів у частині законсервованих ОЗ не змінюється (якщо питома вага вартості законсервованих об'єктів у загальній вартості ОЗ досить висока, то і ступінь впливу консервації на картину фінансового становища значна). Аналогічна ситуація складається, якщо необхідно скористатися залученими коштами (кредит, позика тощо). Оскільки с.-г. підприємства мають сезонний операційний цикл, то консервація основних засобів, по перше зменшить амортизаційні відрахування, а по друге ми отримаємо більше можливості отримати кредит. Крім того, бажання зберегти більш високу БВ об'єкта може виникнути при наявності планів його продажу (у разі обов'язковості застосування звичайної ціни або можливості продажу за вищою ціною).

При закінченні трирічного терміну консервації основні засоби необхідно розконсервувати і прийняти рішення про подальшу експлуатацію або ліквідацію. Підприємствам, які не потрапляють під обов'язковість виконання Положення № 1183 можна законсервувати і на більш тривалий термін. Згідно п.3 Положення № 1183 "основні фонди підприємств можуть бути законсервовані, якщо за техніко-економічному обґрунтуванню подальше їх використання у виробництві визнано тимчасово недоцільним" [7].

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

**Таблиця 1.** Алгоритм проведення консервації основних засобів згідно з Положенням № 1183

№ п/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 консервацію

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

- відомості про основні фонди підприємства, які підлягають консервації: найменування та місцезнаходження підприємства, орган, уповноважений управляти майном для підприємств, заснованих на державній власності, балансова вартість;
- проект консервації, затверджений і погоджений відповідно до п. 6 Положення № 1183;
- акт технічного стану основних фондів на момент консервації;
- дані про облік основних фондів підприємства з розподілом за групами, які підлягають консервації, відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 3.04.93 р. № 250.

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

- пояснювальної записки;
- технологічної документації проведення консервації;

- переліку робіт, ресурсів і системи витрат, пов'язаних з проведенням консервації та розконсервації основних фондів підприємства.

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

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

- 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 і безпеки держави рішення, прийнятого в установленому порядку, - щодо інших підприємств.

У своїй роботі Н. Виговська зазначає: "До цього часу невирішене питання здійснення амортизаційних відрахувань з об'єктів основних засобів, що знаходяться на консервації. Ця проблема досить важлива ще й тому, що вона взаємопов'язана з впливом на фінансові результати діяльності підприємств: чи не нараховування амортизації на основні засоби - це порушення не тільки порядку ведення бухгалтерського обліку, а й податкового законодавства. Цілком логічним буде запропонувати нараховувати амортизацію на бездіяльні засоби праці, проте за нижчими нормами амортизаційних відрахувань. Це пов'язано з меншою величиною фізичного і морального зносу бездіяльних основних засобів в порівнянні з діючими" [2, с.10].

Однак ми не згодні з думкою Н. Виговської про те, що не нараховування амортизації на законсервовані об'єкти основних засобів є порушенням бухгалтерського та податкового законодавства, адже згідно п. 23 П(С)БО 7 "Основні засоби" в період консервації об'єктів основних засобів амортизація на них не нараховується [8].

Крім того, відповідно до п. 29 П(С)БО 7 амортизація вартості законсервованих основних засобів припиняється з місяця, наступного за тим, в якому проведено консервація. Винятком є об'єкти, амортизація яких нараховується виробничим методом. У такому випадку нараховування амортизації припиняється з дати, наступної за датою початку робіт з консервації основних засобів. Зазначене вище обумовлено тим, що при виробничому методі суми амортизації визначаються як добуток фактичного обсягу продукції та виробничої ставки амортизації [8].

Проте згідно п. 55 МСБО 16 "Основні засоби": "Амортизацію не припиняють, якщо актив не використовують або він вибуває з активного використання, поки актив не буде амортизований повністю. Проте згідно використаним методам амортизації амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва" [5]. Таким чином, між П(С)БО 7 "Основні засоби" і МСБО 16 "Основні засоби" є певні відмінності щодо амортизації законсервованих об'єктів основних засобів. Так, за вітчизняним П(С)БО амортизація на такі об'єкти не нараховується, а за МСБО проводиться нараховування амортизації, поки цей об'єкт не буде амортизований повністю.

Що стосується нараховування амортизації об'єктів законсервованих основних засобів згідно з вимогами податкового законодавства, то відповідно до пп. 145.1.2 п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу України на період консервації припиняється нараховування амортизації таких об'єктів.

При цьому факт виведення цих об'єктів з експлуатації у зв'язку з їх консервацією повинен бути підтверджений документально [6]. Крім того, з метою дотримання вимог податкового законодавства висновок об'єктів основних засобів з експлуатації на консервацію здійснюється на підставі наказу керівника підприємства.

Це означає, що таких документів, як рішення загальних зборів або збори засновників, з метою виконання вимог податкового законодавства недостатньо. Додатково видається наказ керівника підприємства на виконання норм п.146.18 ст. 146 ПКУ [6].

Згідно пп. 37.5 п. 37 П(С)БО 7 "Основні засоби" у примітках до фінансової звітності розкривається інформація про залишкову вартість основних засобів, які знаходяться на консервації [8].

Слід зазначити, що таку інформацію потрібно приводити в рядку 263, яка є складовою рядка 260 графі 14 Приміток до річної фінансової звітності (Ф.5) [11]. Для цього можна створити додаткові субрахунки або обмежитися окремим аналітичним обліком. Можна застосувати досвід зарубіжних країн (наприклад Португалії), де дані про основні засоби підприємства, такі як переоцінка, консервація і т.п., відображаються в примітках до річної фінансової звітності, якщо їх загальний обсяг перевищує 5% оборотних активів підприємства [1, с. 504].

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

Якщо консервація об'єктів основних засобів обумовлена істотним зниженням обсягів виробництва, тимчасовим скороченням деяких видів господарської діяльності, не пов'язаної безпосередньо з виробництвом та реалізацією продукції. Тоді витрати на консервацію, зміст законсервованих об'єктів та їх розконсервацію відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до інструкції № 291 як інші витрати звичайної діяльності на субрахунок 977 "Інші витрати звичайної діяльності".

З метою складання податкової декларації з податку на прибуток підприємства [9] витрати на консервацію, зміст та розконсервацію об'єктів основних засобів можна віднести або до складу собівартості продукції, робіт чи послуг (п. 138.9 ст. 138 ПКУ), або до складу інших витрат (пп. 138.12.1 п. 138.12 ст. 138 ПКУ) [6].

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, зміст і розконсервацію основних засобів, що включені до складу собівартості продукції, будуть брати участь у формуванні об'єкта оподаткування в тому періоді, в якому буде продана продукція, вироблена в цьому операційному циклі.

Відображення витрат на консервацію, зміст та розконсервацію об'єктів основних засобів у податковій декларації з податку на прибуток підприємства залежить від того, в яку статтю витрат вони включені. Якщо вони включені в собівартість продукції то їх відображають у рядку 05.1 податкової декларації з податку на прибуток підприємства [6].

Враховуючи інформаційні потреби управлінського персоналу в інформації про законсервованих об'єктах основних засобів пропонуємо на рах. 103 "Будівлі та споруди" здійснювати облік законсервованих об'єктів основних засобів у розрізі окремого субрахунку другого порядку, наприклад 103 К "Законсервовані будівлі 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 рах. 131 "Знос основних засобів" здійснювати облік нарахованої амортизації законсервованих об'єктів основних засобів у розрізі окремого субрахунку другого порядку, наприклад субрах. 131 К "Знос законсервованих основних засобів".

**Висновки.** Для раціональної організації облікових робіт та підвищення інформативності і доречності облікової інформації нами внесені пропозиції щодо вдосконалення аналітичного обліку законсервованих об'єктів основних засобів. Пропонуємо на субрах. 103 "Будівлі та споруди" здійснювати облік законсервованих об'єктів основних засобів у розрізі окремого субрахунку другого порядку, наприклад 103 К, 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 рах. 131 здійснювати облік нарахованої амортизації законсервованих об'єктів основних засобів у розрізі окремого субрахунку 2-го порядку, наприклад 131 К.

#### **Джерела та література:**

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. - Житомир: ПП «Рута», 2002 – 543 с.
2. Виговська Н. Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи. / Н. Г. Виговська.- Наукове видання. За ред. проф. Бутинця Ф.Ф. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 340 с.
3. Грачева Р. Енциклопедія бухгалтерського обліку / Р. Грачева. - К.: Галицькі Контракти, 2004. – 832 с.
4. Кузьмінській Ю. Формування завдань наукових досліджень / Ю. Кузьмінській // Бухгалтерський облік і аудит. \_ 2009. - № 7. - С.8-11.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. - Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS\\_16.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS_16.pdf)
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1325929236848879>
7. Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств від 28.10.97 р. № 1183 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1183-97-п/print13289784655707108>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. Наказом Мінфіна України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00/print1328978465570710>
9. Про затвердження податкової декларації з податку на прибуток підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2011 р. № 1213 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1215-11/print13330027628382574>
10. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ Мінфіна України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327246549106958>
11. Про Примітки до річної фінансової звітності: наказ Мінфіна України від 29.11.2000 р. № 302 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print13330027628382574>