

УДК 657.21

Облік основних засобів на етапі реалізації реальних (капітальних) інвестицій

Зінкевич О.В.

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку і аудиту
Національного університету водного господарства та природокористування

Статтю присвячено особливостям обліку основних засобів підприємств у сучасних умовах господарювання. Охарактеризовано життєвий цикл реальних (капітальних) інвестицій в основні засоби та наповнення його етапів. Досліджено проблеми організації і методики аналітичного та синтетичного обліку надходження основних засобів.

Ключові слова: капітальні інвестиції, реальні інвестиції, основні засоби, облік, організація, методика.

Зинкевич О.В. УЧЁТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ЭТАПЕ РЕАЛИЗАЦИИ РЕАЛЬНЫХ (КАПИТАЛЬНЫХ) ИНВЕСТИЦИЙ

Статья посвящена особенностям учёта основных средств предприятий в современных условиях хозяйствования. Охарактеризован жизненный цикл реальных (капитальных) инвестиций в основные средства и наполнение его этапов. Исследованы проблемы организации и методики аналитического и синтетического учёта поступления основных средств.

Ключевые слова: капитальные инвестиции, реальные инвестиции, основные средства, учёт, организация, методика.

Zinkevych O.V. ACCOUNTING FIXED ASSETS AT THE STAGE OF REALIZATION OF REAL (CAPITAL) INVESTMENTS

The article is devoted to the peculiarities of accounting for fixed assets of enterprises in the current economic conditions. The life cycle of real (capital) investments into fixed assets and the filling of its stages is characterized. The problems of organization and methods of analytical and synthetic accounting of the receipt of fixed assets are investigated.

Keywords: capital investments, real investments, fixed assets, accounting, organization, methodology.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Поступове проведення економічних реформ та сталий розвиток економіки вимагають значних капітальних інвестицій, які є основою розвитку окремих підприємств, окремих видів економічної діяльності та країни у цілому. Інвестиційна діяльність, пов'язана з реальними (капітальними) інвестиціями, та її ефективність набувають особливого значення для підприємств усіх галузей економіки. Основні засоби – матеріальна основа (база) будь-якої підприємницької діяльності. Без основних засобів (власних чи орендованих) сьогодні не може здійснюватися жоден господарський процес, тому порядок обліку основних засобів є важливим методичним питанням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обліку, аналізу та аудиту реальних (капітальних) інвестицій присвячені дослідження Т.П. Остапчук [1], Л.В. Городянської [2], Р.В. Бойка [3], С.М. Кір'ян [4], С.В. Рилєєва [5] та ін. У своїх працях науковці розглядали

теоретичні та методичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Спеціальні дослідження щодо визначення мети, завдань, об'єкту, предметної області та обліку основних засобів як об'єктів реального інвестування, їх упровадження у практику діяльності підприємств є недостатніми, що визначає необхідність їх удосконалення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз діючої методики аналітичного та синтетичного обліку основних засобів на етапі реалізації реальних (капітальних) інвестицій, уточнення шляхів отримання інформації, необхідної для оцінки ефективності освоєння внутрішніх та зовнішніх реальних (капітальних) інвестицій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток національної економіки в умовах глобалізаційних процесів неможливий без чітких і виважених дій щодо посилення

конкурентоспроможності товарів українських виробників. Одним із суттєвих чинників, за допомогою яких можливо досягти позитивних зрушень у забезпеченні сталого розвитку, конкурентоспроможності як економіки у цілому, так і окремих товаровиробників, є інвестиції в сучасні, високопродуктивні основні засоби та їх ефективне використання. Через накопичення капіталу уможлиблюється процес інвестування у формі реальних та фінансових інвестицій, завдяки яким досягається розширене відтворення факторів виробництва, вагоме місце серед яких належить основним засобам.

Під життєвим циклом основних засобів слід розуміти період формування та експлуатації об'єктів основних засобів. У життєвому циклі основних засобів як об'єктів реальних інвестицій виокремлюється низка етапів, що вирізняються сутнісними особливостями:

1) етап планування інвестицій в основні засоби (проекування, створення, укладання договору про придбання, інші форми надходження);

2) етап реалізації інвестицій в основні засоби (введення в експлуатацію або зарахування на баланс, внутрішнє переміщення, амортизація, здача у фінансову оренду, поліпшення, часткова ліквідація, переоцінка, консервація);

3) етап завершення життєвого циклу інвестицій в основні засоби (ліквідація (списання з балансу), перекласифікація в необоротні активи, утримувані для продажу, інші форми вибуття).

Завершення етапу планування інвестицій в основні засоби та початок етапу реалізації інвестицій в основні засоби в бухгалтерському обліку відображаються як завершення капітальних інвестицій (за винятком операцій із безоплатного надходження основних засобів та погашення заборгованості по внесках до зареєстрованого (пайового) капіталу об'єктами основних засобів) та виникнення об'єктів основних засобів (відображення первісної вартості введених в експлуатацію об'єктів на відповідних субрахунках рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи»).

Етап реалізації інвестицій в основні засоби в бухгалтерському обліку відображається як:

- витрати діяльності (поточний ремонт об'єктів; уцінка (як результат першої переоцінки (уцінки) та результат наступної уцінки в сумі, що перевищує попередню дооцінку); списання частини вартості об'єкту основних

засобів у результаті часткової його ліквідації; нарахування амортизації; витрати від втрати корисності тощо);

- доходи підприємства (у частині доходів від здачі об'єктів в оренду; визнання доходів від безоплатно отриманих активів тощо);

- капітальні інвестиції (у частині вартості заходів із поліпшення об'єктів (капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, будова, дообладнання, технічне переозброєння); нарахування амортизації об'єктів основних засобів, що використовуються під час виготовлення інших об'єктів капітальних інвестицій);

- зміна величини елементів власного капіталу (капіталу в дооцінках у частині дооцінки вартості об'єкту та використання суми накопиченої дооцінки на покриття втрат від уцінки; зменшення іншого додаткового капіталу у сумі нарахованої амортизації по безоплатно отриманих активах; збільшення нерозподіленого прибутку на суму накопиченої дооцінки по об'єкту, що вибув, тощо);

- зменшення вартості об'єкту (у частині втрат від часткової ліквідації об'єкту).

Простежуючи взаємозв'язок між використанням об'єктів реальних інвестицій та видами діяльності підприємства, слід зазначити, що: на етапі реалізації інвестицій в основні засоби в бухгалтерському обліку можуть визнаватися доходи від іншої діяльності та витрати від фінансових операцій (у частині сплати відсотків під час придбання об'єкту за рахунок кредитних ресурсів (за винятком тих, які можуть бути капіталізовані)); на етапі використання інвестицій в основні засоби та на етапі завершення життєвого циклу інвестицій в основні засоби в обліку можуть визнаватися доходи та витрати як від операційної, так і від іншої діяльності. Таким чином, незважаючи на те що основні засоби є об'єктами інвестування, їх використання впливає на формування та рівень фінансових результатів усіх видів діяльності суб'єкта господарювання.

Отже, формування ефективної системи бухгалтерського обліку, зорієнтованої на забезпечення достовірною і повною інформацією керівництва підприємства та інвесторів, потребує переорієнтації облікової політики, методики та організації обліку з урахуванням концепції життєвого циклу реальних інвестицій в основні засоби. У зв'язку із цим аналітичний облік має надавати інформацію в розрізі об'єктів внутрішнього та зовнішнього інвестування для визначення аналітичних показників, що характеризують ефективність

освоєння інвестицій. Для вирішення цього завдання пропонуємо використовувати аналітику на прикладі субрахунку 105 «Транспортні засоби» (рис. 1).

У первинних документах, що застосовуються під час відображення операцій з основними засобами, недостатньо інформації, яка може бути використана для чіткого відне-

сення відповідних об'єктів інвестицій в основні засоби до відповідного шифру, тому необхідно ввести додаткові реквізити.

На етапі реалізації інвестицій в основні засоби одним із питань, яке викликає багато дискусій, є питання відображення в бухгалтерському обліку операцій із надходження на підприємство основних засобів та інших нео-

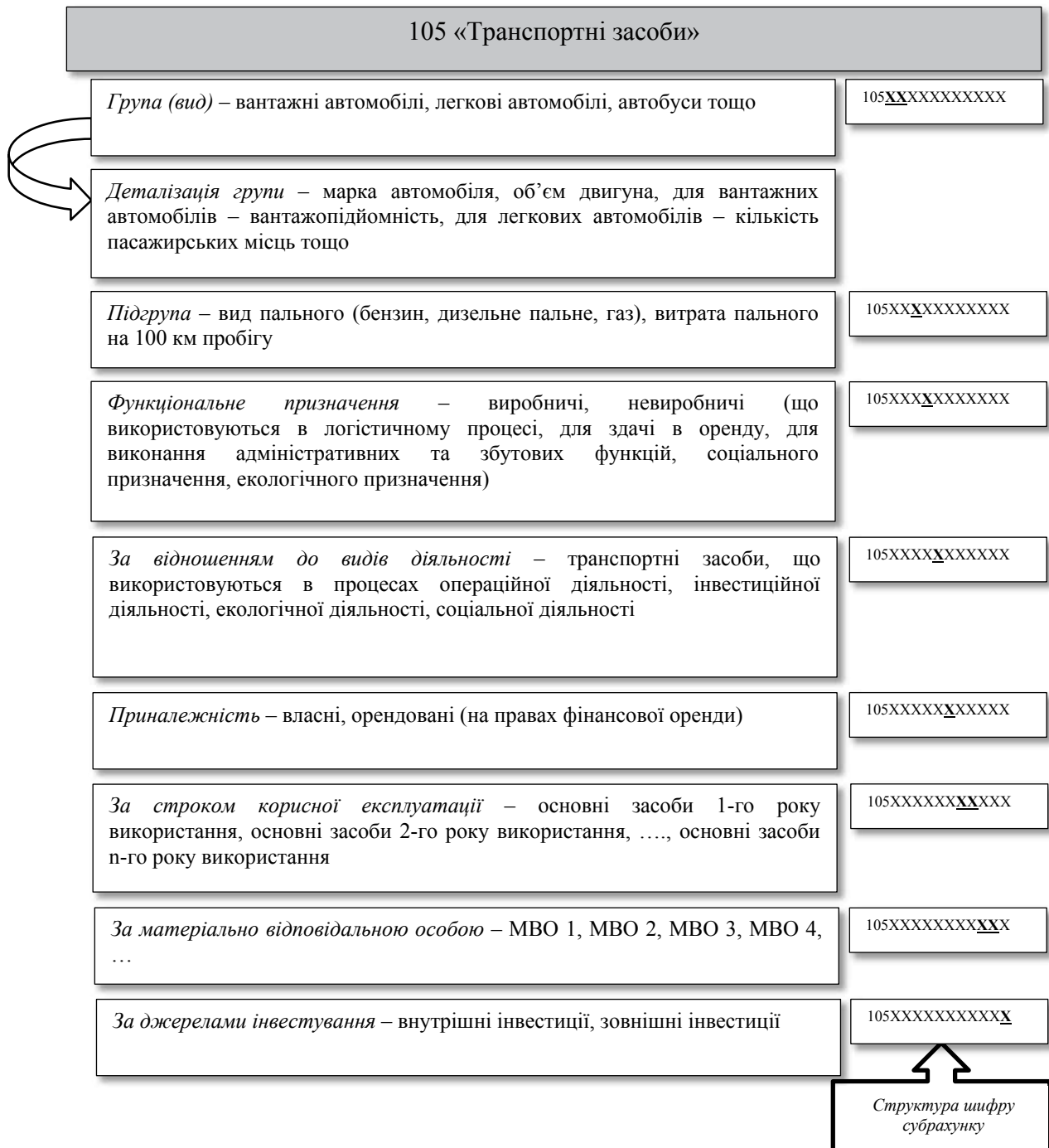


Рис. 1. Структура шифру субрахунку 105 «Транспортні засоби» за рівнем деталізації субрахунків в умовах використання автоматизованої форми обліку

Джерело: авторська розробка

боротних матеріальних активів. Основна частина суперечностей міститься у використанні рахунку 15 «Капітальні інвестиції» за первісного оприбуткування необоротних активів.

Основні засоби можуть надходити на підприємство різними шляхами, які можна умовно поділити на дві частини: надходження, пов'язане з витрачанням як грошових, так і матеріальних ресурсів підприємства, та надходження, що не супроводжується витратами (рис. 2).

До першої групи належать операції з:

- придбання за грошові кошти готових основних засобів, виготовлення основних засобів власними силами;
- обмін різноманітних активів підприємства на основні засоби (подібний та неподібний).

Також до цієї групи господарських операцій належать операції, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція тощо), що супроводжуються різноманітними витратами і призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, та витрати на утримання об'єктів основних засобів у робочому стані (поточний ремонт).

До другої групи належить надходження основних засобів:

- у результаті погашення заборгованості учасниками по внесках до зареєстрованого (пайового) капіталу;
- безоплатне отримання основних засобів (у тому числі отримання як цільове фінансування).

Також до цієї групи належать операції, що відображають результат переоцінки (дооцінки) об'єктів основних засобів.

Шляхами надходження основних засобів на підприємство також є:

- переведення з оборотних активів;
- виявлення активів у результаті інвентаризації;
- переведення зі складу об'єктів, урахованих поза балансом.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (далі – Інструкція) [6], передбачено використання субрахунків 151–153 рахунку 15 «Капітальні інвестиції» для відображення обліку витрат на придбання або створення матеріальних необоротних активів. За дебетом указаних субрахунків цього рахунку відображається збільшення зазначених

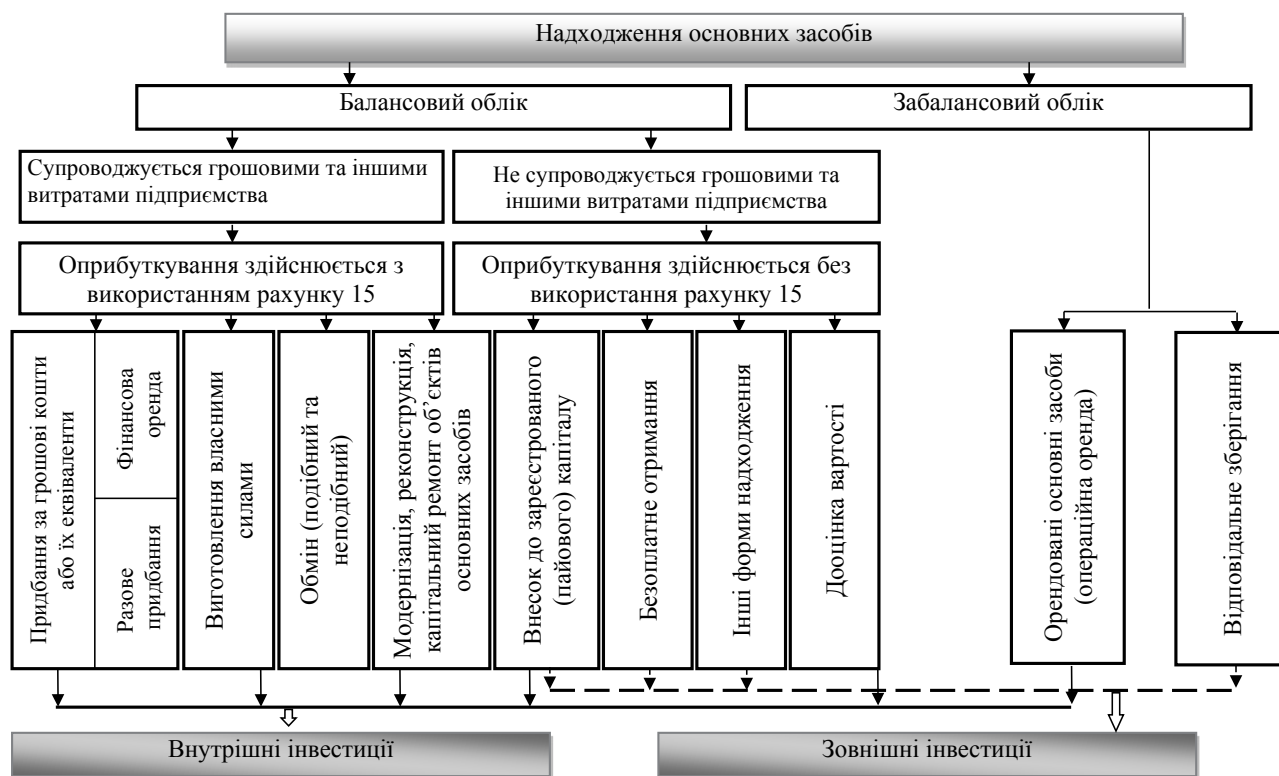


Рис. 2. Порядок відображення у бухгалтерському обліку надходження основних засобів

Джерело: авторське узагальнення

витрат на придбання або створення основних засобів, за кредитом – їх зменшення (зокрема, у результаті введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених об'єктів основних засобів).

Таким чином, правильним є оприбуткування основних засобів, надходження яких на підприємство не супроводжується витрачанням грошових коштів або матеріальних цінностей чи інших ресурсів, без використання субрахунків рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Така ситуація виправдана насамперед тим, що, наприклад, по основних засобах, безоплатно отриманих, підприємство повинне визнавати дохід у сумі нарахованої амортизації. Таким чином, якщо б підприємство використало і в такому разі відповідний субрахунок рахунку 15 «Капітальні інвестиції», це дало б йому змогу відкласти як дату початку нарахування амортизації, так і дату визнання доходу від безоплатно отриманих активів. Хоча треба зазначити, що в кінцевому підсумку на фінансовий результат це ніяк не вплине (сума витрат дорівнює сумі доходу), проте використання таких активів у подальшому може супроводжуватися витратами на поліпшення, які спочатку обліковуватимуться на відповідному субрахунку рахунку «Капітальні інвестиції», підлягатимуть амортизації і не будуть визнаватися одночасно доходом. Таким чином, можна стверджувати, що дотримання вимог Інструкції є доцільним для підприємства.

Виникає питання щодо правильності застосування рахунку 15 «Капітальні інвестиції» тоді, коли підприємство отримує безоплатно або у вигляді внеску до зареєстрованого (пайового) капіталу об'єкт незавершеного будівництва. Вважаємо, що незалежно від ступеня завершеності об'єкта його вартість усе одно необхідно відображати безпосередньо на рахунку 10 «Основні засоби» субрахунок 103 «Будинки та споруди», а рахунок 15 «Капітальні інвестиції» субрахунок 151 «Капітальне будівництво» слід використовувати за умови продовження таких будівельних робіт і подальшого введення об'єкту в експлуатацію.

Невизначеність щодо відображення в обліку існує також у питанні оприбуткування основних засобів, виявлених у результаті інвентаризації (необліковані активи). У питаннях обліку таких операцій існує дві альтернативні думки.

Перша полягає в тому, що вартість таких активів необхідно обліковувати аналогічно вартості безоплатно отриманих активів, тобто

включати до додаткового капіталу (субрахунки 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» або 425 «Інший додатковий капітал»). Відповідно, у процесі подальшого їх використання амортизувати та визнавати дохід у сумі нарахованої амортизації. Проте слід зазначити, що Інструкцією про застосування Плану рахунків [6] не передбачено відображення таких операцій:

- на субрахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб;

- на субрахунок 425 «Інший додатковий капітал» обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до інших субрахунків рахунку 42 «Додатковий капітал».

Інший підхід до відображення надлишку основних засобів, запропонований, зокрема, С. Головим та В. Пархоменком [7, с. 65–95] та пізніше регламентований Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів [8], передбачає включення їх вартості до інших доходів (субрахунок 746 «Інші доходи») [9, с. 292–296], що відповідає економічній сутності операцій, що розглядаються. Відсутність чіткого переліку інших видів доходів дає змогу здійснювати оприбуткування лишків необоротних активів.

Оскільки вартість безоплатно отриманих оборотних активів не визнається податковими доходами підприємства – платника податку на прибуток та не є податковою базою підприємства – платника єдиного податку, то, відповідно, ніяк не впливає ані на величину податку на прибуток, ані на розмір єдиного податку, тому відображення вартості лишків об'єктів основних засобів впливає на величину фінансового результату, визначеного за даними фінансового обліку.

У першому випадку впливу на фінансовий результат не буде, оскільки сума визнаного доходу буде дорівнювати сумі нарахованої амортизації. У другому випадку вартість активів буде включено до доходів від іншої діяльності підприємства, що збільшить суму кінцевого фінансового результату.

Вказаною Інструкцією [6] передбачено, що рахунок 15 «Капітальні інвестиції» за дебетом може кореспондувати, зокрема, із кредитом рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 46 «Неоплачений капітал». Слід зауважити, що зазначена кореспонденція (враховуючи зроблені вище висновки) є реальною лише у разі внесення до зареєстрованого

(пайового) капіталу, дооцінки чи безоплатного отримання об'єктів незавершеного будівництва у разі одночасного (подальшого) з надходженням таких основних засобів витрачанням ресурсів підприємства для забезпечення їх нормального функціонування.

На етапі реалізації інвестицій в основні засоби найпоширенішою господарською операцією є нарахування амортизації. Питання нарахування амортизації основних засобів підприємства є досить актуальним, оскільки сума амортизації безпосередньо впливає як на величину прибутку підприємства у фінансовому обліку, так і на величину оподаткованого доходу в податкових розрахунках.

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій). Нарухування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який установлюється підприємством під час визнання цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Оскільки моменти надходження основних засобів на підприємство та введення їх в експлуатацію після доведення до робочого стану не завжди співпадають, можна говорити про те, що ненарахування у цей проміжок часу амортизації на такі засоби є аргументованим, оскільки непрацюючі основні засоби чи інші необоротні матеріальні активи не приносять підприємству жодної економічної вигоди.

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» за своєю економічною сутністю є рахунком, на якому групуються всі витрати, пов'язані з надходженням необоротних активів: ціна придбання (без ПДВ), транспортні витрати та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням об'єкта до робочого стану. У той момент, коли такий «робочий стан» настає, у бухгалтерському обліку роблять запис: дебет 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», кредит 15 «Капітальні інвестиції». І, відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7) [10], фактично із цього моменту починається нарахування амортизації згідно з установленим терміном корисного використання об'єкту та обраним підприємством методом амортизації. Отже, лише в момент оприбуткування основних засобів на рахунки 10 «Основні засоби», 11

«Інші необоротні матеріальні активи» підприємство повинне розпочати (з відповідної дати) процес нарахування амортизації (крім амортизації земельних ділянок, природних ресурсів та капітальних інвестицій, як це визначено П(С)БО 7). Також слід ураховувати, що рахунки 10 «Основні засоби» (крім субрахунків 101 «Земельні ділянки», 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»), 11 «Інші необоротні матеріальні активи» (крім субрахунку 114 «Природні ресурси») відображають вартість активів, що підлягають амортизації починаючи з місяця, наступного за місяцем складання бухгалтерських записів, що відображають зарахування їх на баланс.

П(С)БО 7 визначає, що по безоплатно одержаних активах, як і по будь-яких інших (за шляхом надходження), також нараховується амортизація. У сумі нарахованої амортизації визнається дохід від безоплатно одержаних активів, тому якщо підприємство використовуватиме рахунок 15 «Капітальні інвестиції» для оприбуткування безоплатно одержаних активів, воно порушить вимоги обліку й уповільнить процес визнання таких доходів. Хоча на кінцевий фінансовий результат це ніяк не впливає (сума витрат рівна сумі доходу). Така ж ситуація спостерігається і з надходженням основних засобів у вигляді внеску до зареєстрованого (пайового) капіталу. Проте слід обов'язково вказати на те, що якщо надходження основних засобів у результаті внеску учасником до зареєстрованого (пайового) капіталу чи безоплатне їх отримання супроводжується витратами, пов'язаними з доставкою таких об'єктів на підприємство, які воно ж і оплачує, то їх необхідно відображати з використанням рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим віднесенням до первісної вартості цих активів. Цей момент чітко прослідковується в Методичних рекомендаціях із бухгалтерського обліку основних засобів [8].

Висновки з цього дослідження. Узагальнюючи вищевикладене, можна дійти висновку, що для уточнення облікової інформації, яка характеризує ефективність освоєння інвестицій в основні засоби, необхідно використовувати дані, які надаватимуть інформацію в розрізі об'єктів зовнішнього та внутрішнього інвестування. Для цього необхідно використовувати відповідну аналітику під час відображення об'єктів основних засобів підприємств на рахунках бухгалтерського обліку; вести облік основних засобів з урахуванням джерела інвестицій.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Остапчук Т.П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Т.П. Остапчук ; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль, 2004.
2. Городянська Л.В. Облік і аналіз нарахування та використання амортизації : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Л.В. Городянська ; Київський нац. екон. ун-т. – К., 2005.
3. Бойко Р.В. Облік і аудит інвестицій (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості Західного регіону України) : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Р.В. Бойко ; Львів. комерц. акад. – Л., 2005.
4. Кір'ян С.М. Облік реальних інвестицій у сільському господарстві : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / С.М. Кір'ян ; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К., 2005.
5. Рилєєв С.В. Облік і аналіз реальних інвестицій підприємств: управлінський аспект : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / С.В. Рилєєв ; КНЕУ. – Київ, 2006.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
7. Голов С.Ф. Новий план рахунків : побудова і застосування / С.Ф. Голов, В.М. Пархомоно // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 1. – С. 65–95.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
9. Чабанюк О.М. Економічний зміст основних засобів як об'єкта обліку і контролю / О.М. Чабанюк, Т.В. Козел // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.4. – С. 292–296 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvnlntu_2013_23.4_48.pdf.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.