

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ОКРЕМИХ КАПІТАЛЬНИХ ВИТРАТ

Розглянуто питання обліку капітальних вкладень, котрі не збільшують вартості необоротних активів. Обтунтовано необхідність прийняття окремого стандарту з обліку капітальних інвестицій і Методичних рекомендацій з цих питань.

Четвертий рік підприємства України ведуть бухгалтерський облік за новим Планом рахунків і національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Останніми охоплені майже всі сторони господарської діяльності підприємств, хоча така важлива її ділянка, як облік капітальних інвестицій залишилася майже поза увагою Міністерства фінансів України, на яке покладено обов'язки регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Оскільки капітальні інвестиції є основним джерелом придбання необоротних активів, то деяку інформацію щодо їх обліку можна отримати в П(С)БО 7 "Основні засоби" та П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”. Термін “капітальні інвестиції” до недавнього часу в них не використовувався. Згідно з наказом Міністерства фінансів України від 25 листопада 2002 р. № 989 “Про внесення змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку” були внесені зміни та доповнення до П(С)БО 7 “Основні засоби” та П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” в частині обліку капітальних інвестицій. Так, зокрема в П(С)БО 7 дано визначення незавершених капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи і зазначено, що цей стандарт поширюється на облік таких інвестицій. Під незавершеними капітальними інвестиціями в необоротні матеріальні активи згідно з цим доповненням розуміють капітальні інвестиції у будівництво, встановлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва [2, 33 – 34]. Під незавершеними капітальними інвестиціями в нематеріальні активи відповідно до доповнення до П(С)БО 8 слід розуміти капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося [3, 37]. Визначення самих капітальних інвестицій у стандартах відсутнє. На наш погляд, необхідність їх трактування є такою ж як і визначення основних засобів чи нематеріальних активів. Разом з тим, слід зазначити, що слово “незавершені” у термінах „незавершені капітальні інвестиції у необоротні матеріальні активи” і “незавершені капітальні інвестиції у нематеріальні активи”, на думку автора, є зайвим. Якщо є термін “незавершені капітальні інвестиції”, то напрошується й інший – „завершені капітальні інвестиції”. Якщо капітальні інвестиції завершені, то вони переходять до складу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Звідси випливає, що капітальні інвестиції можуть бути тільки незавершеними і необхідність у слові “незавершені” у термінах „незавершені капітальні інвестиції у необоротні матеріальні активи” і “незавершені капітальні інвестиції у нематеріальні активи” відпадає. У зв'язку з цим пропонується внести відповідні корективи в П(С)БО 7 та П(С)БО 8. Крім цього, доцільно було б у П(С)БО 7 дати визначення терміна “капітальні інвестиції”.

Проаналізувавши міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, можна зазначити, що вони, як і національні, не передбачають окремого стандарту, де описувалися б методологічні підходи до оцінки капітальних інвестицій. Разом з тим, слід зазначити, що в жовтні 1989 року був прийнятий міжнародний норматив фінансового та управлінського обліку 2 “Рішення з капітальних витрат”.

У цьому нормативі дається доволі вдале, на наш погляд, визначення капітальних витрат як "інвестицій з метою придбання реальних або довготермінових активів, від яких очікують отримати прибуток" [4, 77]. Капітальні витрати відповідно до названого документа складаються з двох різних процесів: а) прийняття рішення, б) виконання його, включаючи підготовку і наступну оцінку. Достовірна оцінка і прогнозування є надзвичайно важливими етапами при прийнятті рішень з капітальних вкладень.

Згідно з вищеназаним нормативом вкладення в основний капітал складаються з витрат, необхідних для того, щоб запустити проект на повну потужність. Вони включають у себе витрати на обладнання, його монтаж, підготовку кадрів, сплату комісійних, початковий брак, запаси запасних частин і т. п. [4, 77]. Якщо проаналізувати структуру витрат, котрі передбачається обліковувати на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затвердженої наказом Мінфіну України від 30.11.1999 року № 291 (далі Інструкція № 291), то в ній не передбачено витрат на підготовку кадрів, сплату комісійних, початковий брак і запаси запасних частин, а лише витрати, пов'язані з придбанням (спорудженням) необоротних активів. Оскільки національні Положення (станданти) бухгалтерського обліку відповідно до вимог статті 1 Закону "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" не можуть суперечити міжнародним стандартам, то, на наш погляд, необхідно розширити зміст капітальних інвестицій, передбачених в Інструкції № 291. Така пропозиція пояснюється тим, що Інструкція повинна базуватися на національних стандартах. Звичайно, що міжнародні нормативи фінансового та управлінського обліку не є міжнародними стандартами, а розроблені на основі останніх.

Витрати на підготовку кадрів для роботи на новозбудованих підприємствах, в окремих їх цехах, на лініях, а також на придбання запасів, запасних частин до нового обладнання і початковий брак, на наш погляд, можна обліковувати в складі капітальних інвестицій, що не збільшують вартості необоротних активів. Останні повинні узагальнюватися на окремому субрахунку до рахунка 15 "Капітальні інвестиції".

Слід зазначити, що певний досвід в обліку такого роду витрат вже є. Так, зокрема такий субрахунок має місце в Плані рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств Росії. Це субрахунок 5 "Затрати, що не збільшують вартості основних засобів" до рахунка 08 "Капітальні вкладення". Оскільки на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" національного Плану рахунків узагальнюються витрати на придбання (виготовлення) не тільки основних засобів, а й інших необоротних активів, то нами і запропонована назва субрахунка "Витрати, які не збільшують вартість необоротних активів". Якщо капітальні витрати не збільшують вартості необоротних активів, то виникає запитання: куди їх списувати після завершення робіт?

На нашу думку, джерелом покриття такого роду витрат повинні бути кошти цільового фінансування, отриманого від пайовиків, бюджету або створеного самим підприємством. Відрахування на створення фінансування можна було б відносити до витрат майбутніх періодів (дебет рахунка 39 "Витрати майбутніх періодів", кредит рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження"). Відобразивши на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" витрати, що не збільшують вартості необоротних активів, підприємства матимуть можливість одержати інформацію про повні витрати, пов'язані з інвестиційним проектом. На основі таких витрат можна буде провести аналіз ефективності здійснення інвестиційного проекту.

Віднесення витрат на підготовку кадрів, початковий брак, придбання запасних частин, пов'язаних з роботою нового устаткування, на витрати операційної діяльності є, на наш погляд, необґрунтованим. Цей факт призведе до безпідставного заниження фінансових результатів операційної діяльності, з одного боку, і їх завищення від здійснення інвестиційного проекту – з іншого. Слід зазначити, що витрати на підготовку кадрів для роботи на новозбудованому об'єкті на відміну від діючих підприємств на сьогоднішній день включаються до складу капітальних

інвестицій. Запропонований варіант обліку капітальних інвестицій вимагає внесення змін не тільки до Інструкції № 291, а й до структури реєстрів, де ведеться їх аналітичний і синтетичний облік (відомість 18 і журнал-ордер 16 при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку, журнал 4 та відомість 4.1 при журнальній формі, відповідні машинограми при автоматизованій формі обліку).

Облік капітальних інвестицій у названих реєстрах необхідно вести, на нашу думку, в розрізі окремих об'єктів. У протилежному випадку при проведенні аналізу ефективності інвестицій необхідно буде проводити додаткові виборки з названих реєстрів і первинних документів.

Підсумовуючи вищесказане, вважаємо, що з метою концентрації всієї необхідної інформації щодо обліку капітальних інвестицій в одному нормативному документі доцільним було б, на наш погляд, прийняття окремого Положення (стандарту) з бухгалтерського обліку капітальних інвестицій або хоча б відповідних загальних методичних рекомендацій з цих питань, затверджених наказом Мінфіну України. Слід зазначити, що ще до недавнього часу вітчизняні підприємства, котрі здійснювали капітальні інвестиції, користувалися у своїй діяльності Основними положеннями з обліку капітальних вкладень, що діяли з 1 січня 1987 року. Якщо на заміну галузевих Типових положень з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) останнім часом міністерствами і відомствами були розроблені відповідні Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), то для полегшення обліку капітальних інвестицій теж доцільним було б прийняття такого нормативного документа. В окремому стандарті бухгалтерського обліку або Методичних рекомендаціях необхідно дати визначення інвестицій взагалі та капітальних зокрема, їх класифікацію, сутність відтворювальної і технологічної структури, види оцінок, порядок проведення переоцінки, методи аналітичного та синтетичного обліку, розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності тощо. Прийняття вищеназваних документів дало б можливість, на думку автора, розв'язати на практиці цілу низку незрозумілих питань.

Література

1. *Зміни до деяких Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25 листопада 2002 року № 98, зареєстровані в Міністерстві юстиції України від 10 грудня 2002 року під № 962/7250 // Бух. облік і аудит. – 2002. – № 12.*
2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” // Бух. облік і аудит. – 2002. – № 12.*
3. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” // Бух. облік і аудит. – 2002. – № 12.*
4. *Международные стандарты учета и аудита. Сборник с комментариями, № 4: Директивы Европейского Экономического сообщества / Составители: проф. Приходько Н. Е., доц. Тимошенко И. И., доц. Головки В. И., ассист. Григоренко О. И., 1993.*

Редакція отримала матеріал 22 грудня 2002 р.