

пекти». Матеріали науково-практичної конференції викладачів, аспірантів та студентів за підсумками НДР в 2004 р. — Дніпропетровськ: ДДАУ. — 2005. — С. 58—59.

3. *Лотши О.Я.* Фактори формування витрат на виробництво продукції підприємств переробної промисловості // Українська наука: минуле, сучасне майбутнє. За ред. Б. Лановика. — Тернопіль: Економічна думка. — 1999. — С. 177—179.

4. *Світовий О.М.* Основні чинники формування виробничих витрат у рослинництві в ринкових умовах / О. М. Світовий // Вісник Сумського НАУ. — 2007. — № 6—7 (26—27). — С. 302—306.

5. *Цал-Цалко Ю.С.* Витрати підприємства: навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. — К.: ЦУЛ, 2002. — 656 с.

Стаття надійшла до редакції 12.03.2011 р.

УДК 657.424

І. В. Ткач, старший викладач,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

ВИЗНАЧЕННЯ ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПРИ ЇХ НАДХОДЖЕННІ НА ПІДПРИЄМСТВО

У статті розглянуто варіанти визначення первісної вартості основних засобів при їх надходженні на підприємство з різних джерел. Визначено переваги й недоліки капіталізації витрат на ремонт основних засобів у порядку, встановленому податковим законодавством. Розкрито порядок капіталізації фінансових витрат на створення кваліфікаційних активів.

Ключові слова: капітальні вкладення, необоротні активи, основні засоби, первісна вартість, капіталізація фінансових витрат, кваліфікаційний актив.

В статье рассмотрены варианты определения первоначальной стоимости основных средств при их поступлении на предприятие из разных источников. Определены преимущества и недостатки капитализации расходов на ремонт основных средств в порядке, установленном налоговым законодательством. Раскрыто порядок капитализации финансовых расходов на создание квалификационных активов.

Ключевые слова: капитальные вложения, необоротные активы, основные средства, первоначальная стоимость, капитализация финансовых расходов, кваліфікаційний актив.

In the article versions of determine the original value of fixed assets when they reach the enterprise from different sources are considered. Advantages and disadvantages of the capitalization of costs for repair of fixed assets in the order established tax law are defined. Procedure capitalization of financial costs for qualifying assets is described.

Keywords: capital investment, fixed assets, historical cost, capitalization of financial expenses, a qualifying asset.

Постановка проблеми. Одним із специфічних об'єктів бухгалтерського обліку є капітальні вкладення. Достовірність визначення їх вартості впливає на формування первісної вартості об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів. Первісна вартість необоротних матеріальних та нематеріальних активів є базою для розрахунку амортизаційних відрахувань, які, в свою чергу, впливають на ряд таких важливих показників діяльності, як собівартість продукції, величина чистого прибутку, величина прибутку до оподаткування, тощо. Тому оцінка капітальних вкладень є сферою інтересів багатьох науковців, практикуючих бухгалтерів, аудиторів та економістів, а також представників державних контролюючих органів.

Аналіз останніх досліджень. Обліку капітальних вкладень у необоротні матеріальні та нематеріальні активи присвячено увагу багатьох науковців, серед яких М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, З.Задорожній, Я.Д. Крупка, Н.М. Лисенко, І.М. Павлюк, С.Й.Сажинець, Л.К. Сук та ін. Водночас, у законодавстві України постійно відбуваються зміни, які викликають потребу в подальших методологічних розробках.

Постановка цілей. Метою написання статті є розкриття особливостей визначення первісної вартості основних засобів при їх надходженні на підприємство за різних організаційно-технологічних умов.

Для досягнення мети необхідно виконати наступні завдання: з'ясувати останні зміни в законодавстві, що стосуються теми дослідження; розглянути організаційні та технологічні особливості, які впливають на формування первісної вартості основних засобів; розглянути порядок включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційних активів.

Виклад основного матеріалу. У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України (далі ПКУ) в законодавчих та нормативно-правових актах відбуваються певні зміни. Не минули вони й обліку капітальних вкладень. Так, у п.4 П(С)БО 7 «Основні засоби» надано нове визначення капітальних інвестицій в необоротні матеріальні активи: «*Капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи* — витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (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» [1], тоді як у попередній редакції було тільки

визначення незавершених капітальних інвестицій в необоротні матеріальні активи.

Ще одним принциповим нововведенням, яке відбулася в П(С)БО 7 «Основні засоби» є можливість капіталізувати витрати на ремонт та поліпшення основних засобів у порядку, встановленому податковим законодавством. Так, п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби» гласить: «первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. ... Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством» [1]. Пункт 146.11 ст. 146 ПКУ гласить: «Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує **10 відсотків** сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення» [2].

Застосування цієї норми на практиці може мати певні позитивні та негативні наслідки. До позитивних можна віднести спрощення роботи бухгалтерів (відпадає потреба у визначенні того зростуть майбутні економічні вигоди після ремонту, чи ні) та наближення норм податкового обліку до бухгалтерського (в даному випадку — бухгалтерського до податкового). Негативні наслідки застосування цієї норми можуть проявитись на підприємствах із застарілими основними засобами. Балансова вартість таких основних засобів є невеликою, а витрати на ремонт — значними, за таких умов витрати на ремонт можуть перевищувати 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів і при цьому капіталізуватися. Це призведе до викривлення показників фінансової звітності підприємства, зокрема завищення суми первісної вартості основних засобів, заниження суми витрат та завищення фінансових результатів.

Ще одним моментом, який слід враховувати при застосуванні цієї норми — це необхідність ведення аналітичного обліку ремо-

нтів в розрізі об'єктів основних засобів. Оскільки в бухгалтерському обліку ведеться пооб'єктний облік основних засобів, і капіталізація витрат на їх ремонт також повинна здійснюватись в розрізі об'єктів. Це досить просто зробити з використанням автоматизованих систем обліку.

Не виключається також можливість збирання витрат на ремонт на окремому рахунку бухгалтерського обліку, з подальшим їх розподілом між об'єктами основних засобів з використанням певних баз розподілу (первісна вартість чи накопичений знос об'єктів основних засобів). На нашу думку, другий варіант є простішим, але при цьому може дещо викривлятися первісна вартість об'єктів необоротних матеріальних активів. Слід зазначити, що другий варіант потребує подальшого методологічного обґрунтування.

Основні засоби можуть надходити на підприємство з різних джерел:

- придбання у постачальників;
- виготовлення власними силами;
- як внески до статутного капіталу;
- в обмін на подібні активи;
- в обмін на неподібні активи;
- безоплатне одержання.

Джерела надходження основних засобів впливають на порядок відображення капітальних вкладень в основні засоби в системі рахунків бухгалтерського обліку, а також на визначення їх первісної вартості. Визначення первісної вартості основних засобів залежно від джерел їх надходження наведено в табл. 1.

Під час формування первісної вартості необоротних матеріальних активів, слід враховувати можливість капіталізації фінансових витрат на створення кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Згідно з п. 3 П(С)БО 31 «Фінансові витрати» «кваліфікаційний актив — актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення» [4]. Слід зазначити, що Міністерство фінансів України рекомендує суттєвим часом вважати час, що становить більше трьох місяців [5].

Прикладом кваліфікаційного активу є незавершені капітальні вкладення.

Згідно з п. 5 П(С)БО 31 «Фінансові витрати» «капіталізація фінансових витрат застосовується лише до суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювались витрати на створення кваліфікаційного активу.

**ВИЗНАЧЕННЯ ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ОБ'ЄКТІВ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

№	Джерела надходження	Первісна вартість об'єкта основних засобів	Нормативно-правовий документ
1	Придбання у постачальників	Включає: — суми, що сплачують постачальникам активів (без непрямих податків); — реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; — суми ввізного мита; — суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству); — витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; — витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; — інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою	п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби» [1]
2	Виготовлення власними силами	Дорівнює собівартості виготовлення, яка включає: — прями матеріальні витрати; — прямі витрати на оплату праці; — інші прямі витрати; — змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.	п. 11 П(С)БО 7 «Основні засоби» [1]; п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [3]
3	Внески до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 Положення (стандарту) 7	п. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби»
4	В обмін на подібні активи	Дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду	п. 12 П(С)БО 7 «Основні засоби» [1]
5	В обмін на неподібні активи	Дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшений (зменшений) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну	п. 13 П(С)БО 7 «Основні засоби» [1]
6	Безоплатне одержання	Дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 Положення (стандарту) 7	п. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби» [1]

Витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації включають лише витрати, для здійснення яких сплачуються грошові кошти, передаються інші активи або приймаються зобов'язання з нарахуванням відсотків.

Витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації зменшуються на суму будь-яких отриманих проміжних виплат та цільового фінансування, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу» [4].

Слід зазначити, що з 1 січня 2011 року суб'єкти малого підприємництва — юридичні особи, представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності та юридичні особи, що не займаються підприємницькою діяльністю (крім бюджетних установ) не можуть передбачати в наказі про облікову політику капіталізацію фінансових витрат. Для інших юридичних осіб капіталізація фінансових витрат на створення кваліфікаційного активу є обов'язковою.

Варіанти капіталізації фінансових витрат, передбачені в П(С)БО 31 «Фінансові витрати», наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**ВАРІАНТИ КАПІТАЛІЗАЦІЇ
ФІНАНСОВИХ ВИТРАТ**

№	Варіант	Сума фінансових витрат що підлягає капіталізації	Нормативно-правовий документ
1	Кошти запозичено безпосередньо з метою створення кваліфікаційного активу	Капіталізуються фактичні визнані у звітному періоді, фінансові витрати, які пов'язані з цим запозиченням (за вирахуванням доходу від тимчасового фінансового інвестування запозичених коштів). Формула розрахунку: $K = П \times r$, (1) де K — сума витрат що капіталізується; $П$ — сума позики; r — ставка відсотка за позиною	п. 6 П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [4]
2	Запозичення, безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу	Сума фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, є добутком норми капіталізації та середньозважених витрат на створення кваліфікаційного активу (з урахуванням витрат на створення такого кваліфікаційного активу на початок звітного періоду, включаючи раніше капіталізовані фінансові витрати). Формули для розрахунку: $K = K_{\text{сер.зв.}} \times НК$, (2) де $K_{\text{сер.зв}}$ — середньозважена сума витрат на створення кваліфікаційного активу; $НК$ — норма капіталізації фінансових витрат	п. 7 П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [4]

№	Варіант	Сума фінансових витрат що підлягає капіталізації	Нормативно-правовий документ
2	Запозичення, безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу	$\text{КАсер.зв} = \text{КА} \times k, (3)$ <p>де КА — витрати на створення кваліфікаційного активу; k — зважений коефіцієнт.</p> $k = \frac{t}{T}, (4)$ <p>де t — кількість днів (місяців) звітного періоду, протягом яких інвестиції були складовою вартості кваліфікаційного активу); T — загальна кількість днів (місяців) у цьому звітному періоді.</p> $\text{НК} = \frac{\sum_i^n \Pi_i t_i k_i}{\sum_i^n \Pi_i}, (5)$	п. 7 П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [4]
3	Найвні запозичення, безпосередньо пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу, та інші запозичення, які безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу	<p>Сума фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, визначається у такому порядку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Визначається сума фінансових витрат за формулою 1. 2. Визначається добуток норми капіталізації фінансових витрат (яка визначається за вирахуванням непогашених запозичень, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу) та середньозважених витрат, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу (за вирахуванням непогашених запозичень, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу). 3. Складанням сум фінансових витрат, визначених за розрахунками згідно з підпунктами 1 і 2, установлюється загальна сума фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу. 	п. 8 П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [4]

Для капіталізації фінансових витрат необхідно дотримання таких умов:

— визнання витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу;

— визнання фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу;

—виконання робіт зі створення кваліфікаційного активу, включаючи технічні та адміністративні заходи, що виконуються до початку створення такого активу [4].

Таким чином, не всі фінансові витрати можуть капіталізуватися, а тільки та їх частина, яка пов'язана із створенням кваліфікаційного активу. Крім того, сума фінансових витрат, що підлягає у звітному періоді включенню до собівартості кваліфікаційного активу, не може перевищувати загальної суми фінансових витрат цього звітного періоду.

Висновки. Дослідивши різні підходи до визначення первісної вартості основних засобів можна відмітити наступне. На формування первісної вартості необоротних матеріальних активів впливають такі чинники:

- джерела надходження основних засобів на підприємство;
- можливість капіталізації витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта основних засобів за різними методами;
- можливість капіталізації фінансових витрат на створення кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Капіталізація витрат пов'язаних з поліпшенням та ремонтом основних засобів у порядку, встановленому податковим законодавством має як свої переваги, так і недоліки та потребує подальшого методологічного обґрунтування. Зокрема невирішеним залишається питання аналітичного обліку витрат на ремонт.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] . — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>
2. Податковий кодекс України : станом на 1 червня 2011 р. [Електронний ресурс] . — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] . — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00&p=1302724046553028>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» [Електронний ресурс] . — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0610-06>
5. Лист Міністерства фінансів України від 01.06.2006р. № 31-34000-10-5/11601 [Електронний ресурс] . — Режим доступу : <http://ukraine.uapravo.net/data/base08/ ukr08501.htm>

Стаття надійшла до редакції 23.04.2011 р.