

# СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

---

УДК 657:330.322

Т. О. Меліхова, Т. В. Манойло

*Запорізька державна інженерна академія, Україна*

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТМЦ ТА ОБЛАДНАННЯ ПРИ ВІДНЕСЕННІ ЇХ ДО КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ АБО ДО ЗАПАСІВ ВІДПОВІДНО ДО П(С)БО ТА МСФЗ

Показано концептуальні підходи до трактування основних засобів та капітальних інвестицій, характерні відмінності віднесення в обліку ТМЦ та обладнання на капітальне інвестування та на виробництво, подано порівняльну характеристику бухгалтерських проводок з обліку ТМЦ та обладнання для капітального інвестування (будівництва) та для виробництва (торгівлі), порівняння П(С)БО 7 «Основні засоби» з П(С)БО 9 «Запаси», порівняння МСФЗ 2 «Запаси» з МСФЗ 16 «Основні засоби».

*Ключові слова:* обладнання, ТМЦ, капітальні інвестиції, основні засоби, виробництво, облік, П(С)БО, МСФЗ.

Показаны концептуальные подходы к трактовке основных средств и капитальных инвестиций, характерные отличия отнесения в учете ТМЦ и оборудования на капитальное инвестирование и на производство, подана сравнительная характеристика бухгалтерских проводок по учету ТМЦ и оборудования для капитального инвестирования (строительства) и для производства (торговли), сравнение П(С)БУ 7 «Основные средства» с П(С)БУ 9 «Запасы», сравнение МСФО 2 «Запасы» с МСФО 16 «Основные средства».

*Ключевые слова:* оборудование, ТМЦ, капитальные инвестиции, основные средства, производство, учет, П(С)БУ, МСФО.

This article displays the conceptual approaches to the interpretation of fixed assets and capital investment, peculiar differences accounting with regard to including commodities, materials and equipment into capital investment and production. The paper contains a comparative analysis of accounting transactions referring to inventory and equipment accounting for capital investment (construction) and for the production (trade). The work further contains a detailed comparison of UAS 7 (Ukrainian Accounting Standards) «Fixed assets» with UAS 9 (Ukrainian Accounting Standards) «Inventory», comparing IFRS (IAS) 2 «Inventory» with IFRS (IAS) 16 «Property, Plant and Equipment».

*Keywords:* equipment, inventory, capital investment, fixed assets, production, accounting, UAS (Ukrainian Accounting Standards), IFRS (IAS).

На сьогодні актуальною проблемою є правильність відображення в обліку підприємством ТМЦ та обладнання, які йдуть на капітальне інвестування (будівництво) або відносяться до запасів. ТМЦ та обладнання, яке надійшло на підприємство одночасно може бути основним засобом або запасом. Це у першу чергу залежить від мети його подальшого використання та вимагає відображення в обліку відповідно до різних стандартів П(С)БО та МСФЗ.

Облік ТМЦ та обладнання розглядаються видатними вітчизняними науковцями, зокрема Ф. Ф. Бутинець, М. Г. Волков, Л. О. Гуцайлюк, Н. М. Ткаченко,

М. С. Палюх, Л. В. Чижевська, Н. В. Шатило, які приділяли увагу окремо обліку основних засобів та обліку запасів. В опублікованих роботах недостатньо порівнюються П(С)БО 7 з П(С)БО 9, МСФЗ 2 з МСФЗ 16, облік ТМЦ та обладнання, використовувани підприємством для капітального інвестування з тими, що використовуються для виробництва або торгівлі, тому ця проблема вимагає подальшого вивчення.

Метою статті є дослідити проблеми відображення в обліку ТМЦ та обладнання при віднесенні до капітальних інвестицій або до запасів відповідно до П(С)БО та МСФЗ.

Для розкриття цієї теми насамперед треба з'ясувати, що розуміють під основними засобами і капітальним інвестуванням (будівництвом). У законодавчо-нормативній базі України зібрано трактування основних засобів (табл. 1). На сьогодні серед учених відсутня одностайна думка щодо визначення «капітальних інвестицій» (табл. 2).

Таблиця 1

## Концептуальні підходи до трактування «основних засобів»

Нормативний документ	Визначення
П(С)БО 7 «Основні засоби» [10]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
МСФЗ 16 «Основні засоби» [11]	Основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду
Податковий кодекс України [12]	Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)

Отже, на нашу думку, в термін «основні засоби» згідно з П(С)БО треба додати інформацію про їхню вартість: «вартість яких перевищує 2500 гривень».

Таблиця 2

## Визначення поняття «капітальні інвестиції» у наукових джерелах

№	Автор	Визначення
1	2	3
1	Ф. Ф. Бутинець [1]	Капітальні вкладення – це витрати на будівельно-монтажні роботи, придбання будівель або їх частин, інструменту, інвентарю, інші капітальні роботи та витрати на проектно-пошукові геологорозвідувальні та бурові роботи, а також витрати на відведення земельних ділянок і переселення у зв'язку з будівництвом, підготовку кадрів для підприємств, що будуються, тощо

Закінчення табл. 2

1	2	3
2	М. Г. Волков [2]	Капітальними інвестиціями є сукупність витрат на планомірне розширене відтворення основних фондів народного господарства і покращення їх якісного складу
3	Г. П. Журавель [3]	Капітальні вкладення – це витрати на будівництво, реконструкцію та придбання основних засобів
4	Ф. Ф. Бутинець [4]	Інвестиції капітальні – сукупність витрат, спрямованих на відновлення виробничих потужностей
5	Є. П. Козлова [5]	Під капітальними інвестиціями розуміють вкладення грошових коштів підприємством у нове будівництво і придбання, реконструкцію, розширення і технічне переозброєння потужностей уже діючих об'єктів основних засобів
6	М. П. Кондраков [6]	Під капітальними інвестиціями (вкладеннями капіталу) розуміють інвестиції організації в будь-які види позаоборотних активів, тобто і в довгострокові фінансові інвестиції
7	О. Ю. Редько [7]	Капітальні інвестиції – витрати, в результаті яких здійснюється збільшення основних засобів
8	М. С. Стражева [8]	Капітальні інвестиції – це витрати на будівництво основних засобів, їх придбання, технічне переозброєння, в т. ч. проектно-пошукові та інші роботи з покращення земельних ділянок, водойм, що перебувають в користуванні або власності підприємства, відведення земельних ділянок, переселення жителів із будинків та ін.
9	Н. М. Ткаченко [9]	Капітальні інвестиції – це витрати на будівельно-монтажні роботи, придбання будівель або їх частин, обладнання, інструменту, інвентарю, інші капітальні роботи і витрати на проектно-пошукові роботи, геологорозвідувальні і бурові роботи, а також витрати на відведення земельних ділянок і переселення у зв'язку з будівництвом, на підготовку кадрів для підприємств, що будуються та ін.

Як видно з наведеного аналізу думок, тривають дискусії між ученими щодо поняття «капітальні інвестиції», законодавче поняття не визначено, тому пропонуємо власне трактування поняття: капітальні інвестиції – це вкладення власних або запозичених грошових коштів підприємства в купівлю об'єктів основних засобів (необоротних активів), а також у виготовлення, нове будівництво, модернізацію, розширення, яке призведе до збільшення первісної (переоціненої) вартості об'єкту.

Відмінності віднесення в обліку ТМЦ та обладнання на капітальне інвестування та на виробництво наведені в табл. 3.

Таблиця 3

**Відмінності віднесення в обліку ТМЦ та обладнання на капітальне інвестування та на виробництво**

	Капітальне інвестування	Виробництво
Первинні документи при надходженні ТМЦ	Акт приймання-передачі інвестиційних ТМЦ (форма 01)	Акт приймання матеріалів (форма М-7)
Первинні документи при надходженні обладнання	Акт про прийняття обладнання (форма М-15)	–
Первинні документи при вибутті	Акт на списання основних засобів (форма № ОЗ-3)	Лімітно-забірні карточки (форма № М-8)
Надходження на рахунки:		
– ТМЦ	Дт 20	Дт 20
– обладнання	Дт 152	–
Списання на рахунки	Дт 104	23
Облікові реєстри, журнал	№ 4	№ 5
Рядки у Балансі	р. 1005	р. 1100

Порівняльну характеристику бухгалтерських проводок з обліку ТМЦ для капітального будівництва та для виробництва подано в табл. 4.

Таблиця 4

**Порівняльна характеристика бухгалтерських проводок з обліку ТМЦ  
для капітального будівництва та для виробництва**

№	Зміст	Капітальне інвестування			Виробництво		
		Згідно з П(С)БО 7			Згідно з П(С)БО 9		
		Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
1	Надійшло ТМЦ від постачальника	20	631	3000	20	631	3000
2	Відображено ПДВ	641	631	600	641	631	600
3	Використано ТМЦ	151	20	3000	23	20	3000
4	Нарахована заробітна плата	151	661	2500	23	661	2500
5	Нарахування ЄСВ на ФОП (37 %)	151	651	925	23	651	925
6	Нарахування амортизації	151	131	120	23	131	120
7	Послуги на транспортування, надані сторонніми організаціями	151	631	852	23	631	852
8	Введення в експлуатацію ОЗ	106	151	7397	–	–	–
9	Випущено з виробництва готової продукції	–	–	–	26	23	7397

Порівняльну характеристику бухгалтерських проводок з обліку обладнання для капітального інвестування та для торгівлі подано в табл. 5.

Таблиця 5

**Порівняльна характеристика бухгалтерських проводок з обліку обладнання  
для капітального інвестування та для торгівлі**

№	Зміст	Капітальне інвестування			Торгівля		
		Згідно з П(С)БО 7			Згідно з П(С)БО 9		
		Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
1	Надійшло обладнання	152	631	3000	28	631	3000
2	Відображено ПДВ	641	631	600	641	631	600
3	Витрати на доставку	152	631	500	28	631	500
4	Відображено ПДВ	641	631	100	641	631	100
5	Витрати на установку, монтаж, налагодження	152	631	200	–	–	–
6	Введення в експлуатацію ОЗ	104	152	3700	–	–	–
7	Реалізовані товари	–	–	–	902	28	3500

Якщо підприємство працює відповідно до П(С)БО, насамперед треба встановити, до чого належить операція з придбання та використання ТМЦ та обладнання: чи до основних засобів, чи до запасів. З огляду на це порівняємо їх концептуальні основи (табл. 6).

Таблиця 6

**Порівняння П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 9 «Запаси»**

П(С)БО 7	П(С)БО 9
1	2
Визначення	
Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)	Запаси – активи, які: – утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; – перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; – утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством

1	2
Визнання активом	
Об'єкт основних засобів визнають активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена	Запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їхнім використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена
Для бухгалтерського обліку включають	
<p>1. Основні засоби:</p> <p>1.1. Інвестиційна нерухомість.</p> <p>1.2. Земельні ділянки.</p> <p>1.3. Капітальні витрати на поліпшення земель.</p> <p>1.4. Будинки та споруди.</p> <p>1.5. Машини та обладнання.</p> <p>1.6. Транспортні засоби.</p> <p>1.7. Інструменти, прилади, інвентар.</p> <p>1.8. Тварини.</p> <p>1.9. Багаторічні насадження.</p> <p>1.10. Інші основні засоби.</p> <p>2. Інші необоротні матеріальні активи:</p> <p>2.1. Бібліотечні фонди.</p> <p>2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.</p> <p>2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.</p> <p>2.4. Природні ресурси.</p> <p>2.5. Інвентарна тара.</p> <p>2.6. Предмети прокату.</p> <p>2.7. Інші необоротні матеріальні активи</p>	<p>– сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;</p> <p>– незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;</p> <p>– готову продукцію, виготовлену на підприємстві, призначену для продажу, що відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;</p> <p>– товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;</p> <p>– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;</p> <p>– поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання</p>
Первісна вартість складається з таких витрат:	
<p>– суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);</p> <p>– реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;</p> <p>– суми ввізного мита;</p> <p>– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);</p> <p>– витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;</p> <p>– витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;</p> <p>– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою</p>	<p>– суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;</p> <p>– суми ввізного мита;</p> <p>– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;</p> <p>– транспортно-заготівельні витрати;</p> <p>– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів</p>
Вибуття активу	
Об'єкт основних засобів вилучається з активів, якщо вибуває внаслідок безоплатної передачі або не відповідає критеріям визнання активом	Запаси вилучають (списують з балансу) у випадку їх передачі на основне виробництво або на капітальне будівництво

Якщо підприємство працює відповідно до МСФЗ, тоді насамперед потрібно з'ясувати – операцію з придбання й використання ТМЦ та обладнання віднести до основних засобів чи до запасів. Щоб це визначити, порівняємо їх концептуальні основи (табл. 7).

Таблиця 7

## Порівняння МСФЗ 2 «Запаси» та МСФЗ 16 «Основні засоби»

МСФЗ 2	МСФЗ 16
Визначення	
Запаси – це активи, які: а) утримують для продажу в звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або для надання послуг	Основні засоби – це матеріальні об'єкти, які: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду
Собівартість	
повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їхнього теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан	складається з: а) ціни його придбання, включаючи імпортні мита та невідшкодовані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок. б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його до стану, необхідного для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом; в) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований; зобов'язання, за якими суб'єкт господарювання бере, або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду

Отже, у МСФЗ більш лаконічне трактування концептуальних основ обліку основних засобів та запасів, ніж у П(С)БО, оскільки вони носять загальний рекомендаційний характер та не враховують національних особливостей ведення обліку.

**Висновки.** У статті досліджено проблемні аспекти відображення в обліку ТМЦ та обладнання під час віднесення до капітальних інвестицій або до запасів відповідно до П(С)БО та МСФЗ, які, на відміну від наявних, включають: концептуальні підходи до трактування основних засобів та капітальних інвестицій, характерні відмінності віднесення в обліку ТМЦ та обладнання на капітальне інвестування та на виробництво, порівняльну характеристику бухгалтерських проводок з обліку ТМЦ та обладнання для капітального інвестування (будівництво) та для виробництва (торгівлі), порівняння П(С)БО 7 «Основні засоби» з П(С)БО 9 «Запаси», порівняння МСФЗ 2 «Запаси» з МСФЗ 16 «Основні засоби». Також нами запропоновано власне визначення понять «капітальні інвестиції» та «основні засоби». Виявлені відмінності між ними скоротять час на

проведення операцій в обліку, допоможуть бухгалтеру своєчасно та правильно відносити ТМЦ та обладнання в обліку на капітальне інвестування (будівництво) або на запаси, попередять помилки та сприятиме запобіганню штрафним санкціям підприємства, що в свою чергу збільшить його прибутки.

### Бібліографічні посилання

1. **Бутинець Ф. Ф.** Податковий облік в Україні: навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Н. В. Шатило, Л. В. Чижевська. – Житомир : Житомирський інженерно-технолог. ін-т, 1998. – 928 с.
2. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки / [Волков М. Г., Палюх М. С., Гуцайлук Л. О. та ін.]. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 449 с.
3. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки / [Журавель Г. Л., Крупка Я. Д., Палюх М. С. та ін.]. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 449 с.
4. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [7-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : Рута, 2006. – 832 с.
5. Бухгалтерский учет / [Козлова С. П., Парашугин М. В., Бабченко Т. М. и др.]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 464 с.
6. **Кондраков М. П.** Бухгалтерский учет : учеб. / М. П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 592 с.
7. Справочник-словарь бухгалтера / [Барановска В. Г., Горбачева Т. В., Костенко С. М. и др.; под ред. О. Ю. Редько]. – К. : Друкар, 1995. – 178 с.
8. **Стражева М. С.** Бухгалтерський облік : особливості в галузях економіки / М. С. Стражева, О. В. Стражев. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 449 с.
9. **Ткаченко Н. М.** Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підруч. / Н. М. Ткаченко. – [6-е вид., доп. і перероб.]. – К. : Алерта, 2013. – 982 с.
10. П(С)БО 7 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 (МСФЗ 16) «Основні засоби» від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/zakon.rada.gov.ua>
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

*Надійшла до редколегії 11.04.14*