

## РОЗДІЛ 3. ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

### 3.1. Поняття та види капітальних інвестицій

У науковій літературі та у нормативно-правових актах визначення поняття «капітальних інвестицій» розглядається по-різному.

Певна кількість науковців [14, 15] вважають, що **«капітальні інвестиції»** - це видатки на створення, розширення, реконструкцію, модернізацію (технічне переоснащення) основних виробничих фондів чи основного капіталу. Наступна група фахівців [16-18] замість поняття **«капітальні інвестиції»** розглядають «реальні інвестиції» - вкладення коштів у реальні активи. Інші науковці [13], виходячи з категорії **«капітальні вкладення»**, трактують «капітальні інвестиції» як операції з вкладення грошових і матеріальних та інтелектуальних ресурсів у будівництво та придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів.

У Податковому кодексі України визначено, що **капітальні інвестиції** - це господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації відповідно до норм цього Кодексу [2].

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [5] і 8 «Нематеріальні активи» [6] передбачають визнання та облік незавершених капітальних інвестицій.

**Незавершені капітальні інвестиції** – це капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування для обліку незавершених капітальних інвестицій передбачений рахунок 15 «Капітальні інвестиції» [9, 10].

Облік витрат на придбання і створення необоротних активів ведеться за окремими видами таких капітальних інвестицій, яким відповідають окремі субрахунки:

- 151 «Капітальне будівництво»;
- 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;
- 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів».

За дебетом цього рахунка та відповідних його субрахунків відображаються всі витрати, пов'язані з придбанням або створенням матеріальних та нематеріальних необоротних активів, у кореспонденції з кредитом рахунків та субрахунків:

- 205 «Будівельні матеріали» – на вартість використаних будівельних матеріалів;
- 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68.5 «Розрахунки з різними кредиторами» – на вартість робіт, виконаних підрядними, субпідрядними організаціями, отримані послуги зі сторони;
- 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» – на суму нарахованої заробітної плати будівельникам та пов'язаних з ними відрахувань та ін.

У дебет рахунка 15 зараховується також вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, а ще перераховані авансові платежі постачальникам обладнання і підрядникам згідно з будівельними контрактами.

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» кредитується при введенні об'єктів капітальних інвестицій у дію в кореспонденції з дебетом рахунків: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи».

У формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» інформація про капітальні інвестиції відображається у першому розділі активу за статтею 1005 «Незавершені капітальні інвестиції». У Примітках до річної фінансової звітності дані про капітальні інвестиції узагальнюються у третьому розділі за їх видами в розрізі зазначених вище субрахунків.

### **3.2. Облік капітальних інвестицій щодо придбання та створення необоротних активів**

Найбільш розповсюдженим способом надходження капітальних інвестицій на підприємство є придбання необоротних активів, для обліку яких використовуються наступні субрахунки:

- 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;
- 154 «Придбання (виготовлення) нематеріальних активів».

За дебетом цих рахунків відображаються всі витрати, пов'язані з капітальними інвестиціями, які формують фактичну собівартість придбаних об'єктів. Після введення цих об'єктів в експлуатацію на підставі фактичної собівартості встановлюється первісна вартість основних засобів, котра відбивається в акті типової форми № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» або акті № НА-1 «Акт введення в дію нематеріальних активів».

При придбанні основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» до **фактичної собівартості капітальних інвестицій** відносять [5]:

- суми витрат, що сплачуються постачальникам машин, обладнання, транспортних засобів, інструментів, господарського інвентарю та інших активів капітального характеру;
- суми реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкти основних засобів чи інших необоротних активів;

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, якщо вони не відшкодовуються підприємству;
- витрати на доставку об'єктів і страхування ризиків у зв'язку з нею;
- витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів (у випадку, якщо придбані об'єкти вимагають монтажу);
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання з запланованою метою.

Відповідно до П(С)БО 8 [6] фактична собівартість нематеріальних активів формується з ціни (вартості) їх придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням об'єктів та доведенням їх до стану, придатного для використання за призначенням.

Витрати на сплату відсотків за кредит (якщо фінансування капітальних інвестицій здійснюється за рахунок банківських позик) до капітальних витрат і первісної вартості нематеріальних активів не входять, а покриваються за рахунок поточної операційної діяльності.

Типова кореспонденція рахунків, яка складається при придбанні основних засобів на умовах наступної оплати та попередньої оплати, наведена відповідно в таблицях 3.1 та 3.2.

*Таблиця 3.1.*

***Кореспонденція рахунків для відображення операцій придбання об'єктів основних засобів з наступною оплатою***

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
1 Відображення суми за договором постачання	152	631
2 Відшкодування суми ПДВ за договором постачання	641	631

Продовження табл. 3.1

1	2	3
3 Відображення сум за консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів	152	685
4 Відображення суми ПДВ з наданих послуг	641	685
5 Сплачено постачальникам за договором	631	311
6 Сплачено за консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів	685	311
7 Зарахування об'єкта до складу основних засобів	10	152

Таблиця 3.2.

**Кореспонденція рахунків з відображення придбання основних засобів з попередньою оплатою**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1 Здійснення попередньої оплати за об'єкт основних засобів (авансу)	371	311
2 Відображення податкового кредиту з ПДВ	641	644
3 Отримання об'єкта основних засобів від постачальника	152	631
4 Зарахування податкового кредиту з ПДВ	644	631
5 Зарахування в оплату постачальнику раніше перерахованого авансу	631	371
6 Зарахування об'єкта до складу основних засобів	10	152

Ще одним зі шляхів надходження капітальних інвестицій на підприємство виступає внесення необоротних активів до статутного капіталу підприємства. При цьому до капітальних інвестицій включаються лише додаткові витрати, понесені у зв'язку з доставкою, монтажем об'єкта до нового місця утримання. Сама вартість об'єкта необоротних активів, що визначається за домовленістю учасників при реєстрації статутного капіталу, не капіталізується, а безпосередньо зараховується до складу основних засобів, як це наведено в таблиці 3.3.

*Таблиця 3.3.*

***Кореспонденція рахунків з відображення об'єктів основних засобів як внеску до статутного капіталу***

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1 Формування статутного капіталу відповідно до засновницьких документів	46	401
2 Одержання від учасника об'єкта основних засобів	10	46
3 Витрати на транспортування, монтаж вказаного об'єкта основних засобів	152	685
4 Відображення суми ПДВ з транспортних та монтажних витрат	641	685
5 Списання затрат на транспортування, монтаж з включенням до первісної вартості об'єкта основних засобів, що внесені до статутного капіталу	10	152

Об'єкти капітального інвестування можуть надходити на підприємство не тільки шляхом придбання, а й створюватися в ході здійснення будівельно-монтажних робіт. Будівництво об'єктів для власних потреб підприємство може здійснювати різними способами, а саме підрядним або господарським. В залежності від обраного способу формується і фактична собівартість об'єктів капітальних інвестицій.

Фактична собівартість будівництва, яка потім трансформується в первісну вартість об'єктів необоротних активів, формується з таких же самих статей витрат, як й при їх придбанні.

Будівництво об'єктів підрядним способом передбачає включення до складу капітальних інвестицій сум, що були сплачені підрядним (субпідрядним) організаціям за виконані будівельно-монтажні роботи згідно з актами приймання таких робіт. Тобто, при підрядному способі собівартості будівництва об'єктів капітальних інвестицій формується, виходячи з договірної ціни, визначеної за домовленістю між замовником і підрядником у договорі та в проектно-кошторисній документації. Крім того до вартості об'єктів повинні бути віднесені всі інші витрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом, монтажем об'єкта або доведенням його до робочого стану. До таких витрат відносяться: виготовлення проектно-кошторисної документації, одержання необхідних дозволів і ліцензій, консультаційні та інші послуги, пов'язані з будівництвом та введенням в дію об'єктів, підготовка і утримання будівельних майданчиків, тимчасових нетитульних споруд та ін. [13].

Облік капітальних інвестицій в будівництво об'єктів, здійснене підрядним способом, ведеться на синтетичному рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а саме субрахунку 151 «Капітальне будівництво».

Господарський спосіб будівництва полягає в створенні об'єктів капітальних інвестицій силами самого підприємства. При цьому собівартість капітальних інвестицій в об'єкти будівництва формується з окремих елементів витрат на виконання цих будівельно-монтажних робіт, а саме витрат на будівельні матеріали, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію будівельної та іншої техніки, інші капітальні роботи і витрати. На підставі загальної суми всіх перелічених витрат визначається первісна вартість об'єктів основних засобів при введенні їх в експлуатацію.

При здійсненні будівництва для власних потреб в умовах будівельних підприємств витрати на будівельно-монтажні роботи накопичуються на рахунку 23 «Виробництво» разом з об'єктами і роботами, що виконуються за будівельними контрактами для замовників.

Такі об'єкти будівництва в умовах будівельного підприємства обліковуються у складі операційної діяльності до введення цих об'єктів в експлуатацію, і тільки при введенні їх в експлуатацію вартість даних об'єктів включається до складу витрат інвестиційної діяльності. При цьому така операція в обліку відображається за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» і кредитом рахунка 23 «Виробництво».

У таблиці 3.4 наведено типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення у замовника операцій з будівництва об'єктів підрядним та господарським способами.

Таблиця 3.4.

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення будівництва об'єктів основних засобів**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
<b>Будівництво об'єктів основних засобів підрядним способом</b>		
1 Відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників, проектних організацій	151	63
2 Відображення суми ПДВ у рахунках підрядників і проектних організацій	641	631
3 Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	10	151
<b>Будівництво об'єктів основних засобів господарським способом</b>		
4 Відображення фактичних затрат на спорудження і виготовлення основних засобів за елементами:		
- будівельні матеріали;		205
- оплата праці;		66
- відрахування за єдиним соціальним внеском;	151	65
- послуги сторонніх організацій з оренди чи роботи будівельної техніки та інші		685
5 Якщо будівництво здійснюється допоміжним підрозділом підприємства	15.1	23
6 Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	10	151

За дебетом рахунка 151 «Капітальне будівництво» формується собівартість капітальних інвестицій, яка при підрядному способі дорівнює договірній ціні з підрядником та іншим витратам замовника на конкретний об'єкт, а при господарському способі – фактично понесеним забудовником витратам за окремими елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизація, інші витрати) та статтями витрат (матеріали, основна заробітна плата виробничих працівників, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати, адміністративні та інші витрати).

### **3.3. Облік капітальних витрат щодо поліпшення необоротних активів**

Для підтримання у працездатному стані необоротних активів підприємство несе певні витрати на їх поліпшення та ремонт. Бухгалтерський облік зазначених витрат регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби» [5], згідно з яким тільки ті витрати, що пов'язані з поліпшенням об'єкта, від яких очікується збільшення економічних вигод у майбутньому, можуть капіталізуватися з включенням цих витрат до його первісної вартості.

Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

В Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [19] приводяться наступні приклади поліпшень:

а) модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою продовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

б) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

в) впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;

г) добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та /або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Таким чином при обліку витрат на поліпшення і ремонт основних засобів саме від того, який характер відновлюваних робіт виконується, залежить, на які рахунки варто відносити понесені витрати. Так, при проведенні технічного обслуговування чи ремонту основних засобів витрати на їх проведення відносяться до витрат поточного періоду. При проведенні поліпшення об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудування, дообладнання, реконструкція) всі понесені витрати відносяться на збільшення первісної вартості цього об'єкта.

Витрати на поліпшення основних засобів, що збільшують первісну вартість об'єкта, відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим їх включення до вартості об'єкта шляхом списання на рахунок 10 «Основні засоби».

Дані операції відображаються бухгалтерськими записами, наведеними в таблиці 3.5.

*Таблиця 3.5.*

***Кореспонденція рахунків з відображення поліпшення об'єктів основних засобів***

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
1 Відображено витрати на поліпшення основних засобів, що здійснені працівниками підрозділів, де експлуатуються об'єкти	15	20, 66, 65
2 Відображено витрати на поліпшення, проведені спеціальним допоміжним підрозділом підприємства	15	23

Продовження табл. 3.5

1	2	3
3 Відображено вартість послуг сторонньої організації з поліпшення основних засобів згідно наданого рахунка	15	685
4 Нараховано суму ПДВ на вартість послуг сторонньої організації з поліпшення основних засобів	641	685
5 Відображено збільшення первісної вартості основних засобів на суму поліпшень після повторного введення об'єкта в дію	10	15

На період проведення реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єкта основних засобів нарахування амортизації за таким об'єктом призупиняють.

### 3.4 Облік вибуття об'єктів капітального інвестування

Інвестиційною діяльністю підприємства за визначенням, що дається у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], є придбання і реалізація необоротних активів. Вибуття необоротних активів відбувається шляхом вилучення з інвестиційного портфеля підприємства окремих об'єктів інвестиційного майна (основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів).

Вибуття об'єктів капітального інвестування і списання їх з балансу підприємства може здійснюватися з кількох причин, а саме: шляхом реалізації окремих об'єктів; списання і ліквідації; безкоштовної передачі іншим особам; передачі об'єктів чи майнових комплексів до статутного капіталу інших підприємств; списання при виявленні нестачі; через зменшення їх корисності і переоцінки.

При вибутті об'єктів необоротних активів здійснюється списання з балансу залишкової вартості та нарахованого зносу цих об'єктів, які виводяться з експлуатації на підставі відповідних документів (актів

передачі, актів списання № ОЗ-3, актів переоцінки, інвентаризаційних описів).

Залишкова вартість об'єктів необоротних активів списується за рахунок різних джерел:

- у випадку списання і ліквідації об'єктів, безоплатної передачі, їх уцінки, зменшення корисності - на витрати інвестиційної діяльності (рахунок 97);

- в момент уцінки об'єктів за наявності такого фонду - на зменшення капіталу в дооцінках (рахунок 41);

- у випадку реалізації об'єкта необоротних активів - переводиться до складу товарів та груп вибуття, що утримуються для продажу (рахунок 286).

На залишкову вартість об'єктів, що вибувають, і стосовно яких у момент їх введення в дію був відшкодований з бюджету ПДВ, проводиться нарахування такого податку [13].

Якщо підприємство понесло додаткові витрати при вибутті об'єкта основних засобів, то вони відображаються як витрати інвестиційної діяльності за дебетом рахунка 97, а якщо при вибутті підприємство отримало дохід у вигляді запчастин, матеріалів, металобрухту та ін., то вони вважаються доходами від безоплатного одержання активів та обліковуються за кредитом рахунків 745, 75.

Детальна кореспонденція рахунків при різних формах вибуття інвестиційного майна наведена в таблицях 3.6-3.10.

Таблиця 3.6.

**Кореспонденція рахунків з обліку реалізації необоротних активів**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
1 Відображено дохід від реалізації основних засобів разом з ПДВ	37	712
2 Відображено ПДВ в ціні реалізації основних засобів	712	641
3 Списуються реалізовані основні засоби в частині нарахованого зносу	131	10

Продовження табл. 3.6

1	2	3
4 Залишкова вартість об'єкта переводиться до складу товарів та груп вибуття	286	10
5 Списується вартість групи вибуття, утримуваної для продажу	943	286
6 Віднесення доходів на збільшення фінансових результатів	712	791
7 Віднесення витрат на зменшення фінансових результатів	791	943

Таблиця 3.7.

**Кореспонденція рахунків з відображення ліквідації об'єктів  
основних засобів**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1 Списується вартість ліквідованих основних засобів у частині нарахованого зносу	131	10
2 Списується залишкова вартість ліквідованих основних засобів	976	10
3 Витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	20, 23, 66, 65
4 Доходи від ліквідації основних засобів	20, 22	746
5 Нарахування до бюджету суми ПДВ (у разі ліквідації не повністю зношених основних засобів)	976	641

Таблиця 3.8.

**Кореспонденція рахунків з відображення безкоштовної передачі  
об'єктів основних засобів**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1 Списується вартість переданих основних засобів у частині нарахованого зносу	131	10
2 Списується залишкова вартість переданих основних засобів	976	10
3 Нарахування до бюджету суми ПДВ (20% від залишкової вартості)	976	641

Таблиця 3.9.

**Кореспонденція рахунків з відображення списання нестачі або псування  
об'єктів основних засобів**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1 Списується вартість нестачі чи псування основних засобів в частині нарахованого зносу	131	10
2 Списується залишкова вартість зазначених основних засобів	976	10
3 Сума, що підлягає відшкодуванню винними особами	375	746
4 Відображення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	746	641
5 Відображення суми недостачі, яка справляється до бюджету	746	642
6 Одержання суми відшкодування втрати	30, 31	375

Таблиця 3.10.

**Кореспонденція рахунків з відображення передачі об'єктів основних  
засобів як внеску до статутного капіталу іншого підприємства**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1 Відображення справедливої вартості основних засобів, що передаються як внесок до статутного капіталу інших підприємств	14	685
2 Списується вартість переданих основних засобів у межах нарахованого зносу	131	10
3 Списується залишкова вартість переданих основних засобів	685	10
4 Відображення податкових зобов'язань з ПДВ	685	641
5 Відображена різниця між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю	14	746

### 3.5. Завдання для самоперевірки

#### 3.5.1. Контрольні запитання

1. Дайте визначення термінів «капітальні інвестиції» та «незавершені капітальні інвестиції».
2. Який рахунок використовується для обліку капітальних інвестицій та на які субрахунки він поділяється?
3. З яких витрат формується фактична собівартість капітальних інвестицій при їх придбанні?
4. З яких витрат формується собівартість об'єктів капітальних інвестицій при підрядному та господарському способі будівництва?
5. Що є підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів?
6. Наведіть приклади поліпшення основних засобів.
7. З яких причин відбувається списання об'єктів капітального інвестування з балансу підприємства та яким чином це відбувається?
8. За рахунок яких джерел списується залишкова вартість об'єктів необоротних активів?

#### 3.5.2. Практичні завдання

**Завдання 1.** При створенні підприємства одним з фундаторів за згодою інших засновників як внесок в статутний капітал була внесена виробнича лінія справедливою вартістю 11000 грн, витрати на доставку і монтаж склали 1200 грн (в тому числі ПДВ). Скласти кореспонденцію рахунків і розрахувати необхідні суми.

**Завдання 2.** Підприємство безоплатно отримало верстат, справедлива вартість якого на дату отримання становила 3000 грн. Витрати підприємства на транспортування і монтаж отриманого верстата склали

400 грн (без ПДВ). Скласти кореспонденцію рахунків і розрахувати необхідні суми.

**Завдання 3.** На балансі підприємства «Мрія» є верстат первісною вартістю 17300 грн, накопичений знос 5600 грн. Підприємство продає його за грошові кошти. Договірна вартість – 18000 грн. Перша подія – відвантаження основних засобів. Скласти кореспонденцію рахунків і розрахувати необхідні суми.

**Завдання 4.** На балансі підприємства «Мрія» є верстат первісною вартістю 17300 грн, накопичений знос 5600 грн. У результаті аварії верстат став непридатним, і було прийнято рішення про його ліквідацію. Витрати на демонтаж верстата склали 860 грн, після демонтажу залишились деякі деталі, що можуть бути ще використані, на суму 450 грн. Скласти кореспонденцію рахунків і розрахувати необхідні суми.

**Завдання 5.** На балансі підприємства «Мрія» є верстат первісною вартістю 17300 грн, накопичений знос 5600 грн. Підприємство безоплатно передало верстат технічному училищу для навчальних цілей. Скласти кореспонденцію рахунків і розрахувати необхідні суми.