

С.М. НІКОЛАЄНКО

асистент кафедри обліку і аудиту

Л.П. БАДАХ

студентка кафедри обліку і аудиту

Національний університет харчових технологій

КАПІТАЛІЗАЦІЯ ВІДСОТКІВ. АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація: Розглянуто основні моменти визнання та формування витрат діяльності суб'єктів господарювання. Приділено увагу питанню капіталізації фінансових витрат суб'єктів господарювання у створення кваліфікаційного активу та розкриття їх ролі після прийняття Податкового Кодексу України.

Аннотация: Рассмотрены основные моменты признания и формирования затрат деятельности субъектов хозяйствования. Уделено внимание вопросу капитализации финансовых расходов субъектов хозяйствования на создание квалификационного актива и раскрытия их роли после принятия Налогового Кодекса Украины.

Summary: The main points of recognition and formation expenses of the entity. Attention is paid to the issue of capitalization of financial expenses entities in creating qualifying asset and disclosure of their role after the adoption of the Tax Code of Ukraine.

Постановка проблеми. У період становлення і розвитку ринкових відносин в Україні відбуваються суттєві зміни моделі економічного розвитку. Після того, як з 01.04.2011 р. набрали чинності норми Податкового Кодексу України в частині податку на прибуток виникло багато питань щодо відображення в податковому обліку відсотків, що нараховані за користування залученими коштами, тобто кредитами.

Постановка завдання. Метою написання роботи є визначення порядку формування витрат в сучасних умовах господарювання, розгляд обліку й капіталізації витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Україна в умовах глобалізації почала застосовувати міжнародні стандарти обліку для уніфікації інформації, змін також зазнали П(с)БО (були переглянуті або створені нові). Не виключенням став і П(с)БО 31 «Фінансові витрати» [2], який був розроблений на основі МСБО 23 «Витрати на позики» [3].

МСБО 23 було впроваджено в 2005 році, згідно з яким витрати на позики – це витрати на сплату відсотків або інші витрати, пов’язані із запозиченням коштів. Такі витрати включають:

- проценти за банківським овердрафтом, короткостроковими та довгостроковими позиками;
- амортизацію дисконту або премії, пов’язану з борговими зобов’язаннями;
- амортизацію допоміжних витрат, що виникають у зв’язку з отриманням позики;
- фінансові витрати, пов’язані з капітальною (фінансовою) орендою
- курсові різниці, що виникають у зв’язку з позиками в іноземній валюті, в тій мірі, в якій вони розглядаються як коригування витрат на проценти.

Відповідно до цього стандарту існувало два підходи до обліку витрат на позики:



Рис. 1 Підходи до обліку витрат на позики

Відповідно до базового підходу, витрати на позики слід відображати як витрати того періоду, в якому вони були понесені, незалежно від використання позики. Ці витрати наводяться окремою статтею у звіті про прибутки та збитки. А в практиці такі витрати частіше подаються у звітності як чисті фінансові витрати (за вирахуванням фінансових доходів), якщо їх сума не суттєва.

Відповідно до дозволеного альтернативного підходу витрати на позики, що відносяться безпосередньо до придбання або створення (виробництва, будівництва тощо) кваліфікованого активу, можуть бути капіталізовані, тобто включені до собівартості цього активу.

Кваліфікований актив – це актив, підготовка якого до реалізації або використання за призначенням обов’язково потребує значних затрат часу. До кваліфікованих активів можна віднести:

- запаси, яким потрібен значний час для підготовки їх до реалізації;
- будівельні контракти;
- виробничі будівлі, електростанції тощо;
- інвестиційна власність нематеріальні активи, розроблені власними силами.

Але головним критерієм в кожному випадку є тривалість часу, необхідна для підготовки активу до використання або реалізації. Також до вартості кваліфікованих активів може бути включена інвестиційна власність, але не фінансові інвестиції.

Не входять до складу кваліфікованих активів ті, які:

- виробляються постійно або серійно у великій кількості протягом малого проміжку часу;
- готові для використання за призначенням або реалізації.

В 2011 році вступили в дію зміни в П(с)БО 31 щодо зміни принципу визнання фінансових витрат за одним, що передбачає обов’язкове включення (капіталізацію) фінансових витрат до первісної вартості активів. А з прийняттям Податкового Кодексу ці зміни набули нового значення.

До запровадження Податкового Кодексу [1] підприємствам було вигідніше включати суму витрат до валових, тому що:

- це був менш трудомісткий процес, порівняно з капіталізацією;
- це зменшувало базу оподаткування.

Фінансові витрати, які не підлягають капіталізації включаються до складу інших витрат відповідно до пп. 138.10.5 п. 138.10 ст. 138 ПКУ.

Критерії, на підставі яких слід приймати рішення щодо проведення капіталізації витрат в бухгалтерському та податковому обліку узагальнені в Таблиці 1.

Таблиця 1

Критерії капіталізації витрат

Критерій	Капіталізація	Витрати періоду	Нормативний акт
<i>Призначення кредиту</i>	З метою створення кваліфікаційного активу	Без мети створення кваліфікаційного активу (наприклад, поповнення обігових коштів)	П. 6 П(с)БО 31
<i>Строк створення активу</i>	Більше 3 місяців	Менше 3 місяців	Лист 31 – 34000-10-5/11601
<i>Використання в господарській діяльності</i>	Нарахування здійснюється у зв'язку з провадженням господарської діяльності платника податків	Нарахування здійснюється у зв'язку з провадженням господарської діяльності платника податків	Пп. 141.1 ст. 141 ПКУ
<i>Ведення робіт зі створення кваліфікаційного активу</i>	Здійснення технічної та адміністративної роботи; Тимчасового затримання робіт зі створення кваліфікаційного активу, що є необхідною складовою процесу його створення.	Припинення робіт; Завершення робіт	Ст. 11-13 П(с)БО 31
<i>Простий створення кваліфікаційного активу</i>	Не можливо уникнути	Можливо уникнути	П(с)БО 31

За правилами, встановленими П(с)БО 31 капіталізація фінансових витрат допускається при дотриманні таких умов:

1) фінансові витрати безпосередньо пов'язані з придбанням, будівництвом або виробництвом кваліфікаційного активу;

2) існує обґрунтована впевненість в тому, що кваліфікаційний актив, до вартості якого включаються фінансові витрати, принесе в майбутньому економічні вигоди підприємству;

3) фактично здійснені витрати можуть бути достовірно визначені.

Капіталізація витрат на позики починається, коли:

- понесені витрати пов'язані з кваліфікованим активом;
- понесені витрати на позики;
- здійснюється діяльність, необхідна для підготовки активу до реалізації або використання за призначенням.

П(С)БО 31 рекомендує три способи визначення суми витрат на позики, що підлягають капіталізації:

1. Якщо кошти позичаються спеціально з метою придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу сумою фінансових витрат, що підлягає капіталізації, є фактичні витрати, які понесені протягом звітного періоду за вирахуванням будь-якого доходу, отриманого від тимчасового використання цих позик на інші цілі до їх вкладення у кваліфікаційний актив;

2. Якщо запозичення безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу, то сума фінансових витрат, що підлягає капіталізації, є добутком норми капіталізації та середньозважених витрат на створення кваліфікаційного активу;

3. Відповідно до П(С)БО 31 у разі наявності запозичень, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу, та інших запозичень, які безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу, сума фінансових витрат, що підлягає капіталізації, визначається в такому порядку:

1) Визначається сума фінансовий витрат у порядку, передбаченого для першого способу;

2) Визнається добуток норми капіталізації фінансових витрат (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) Визначається загальна сума фінансових витрат, що підлягає капіталізації, шляхом складання сум фінансових витрат, розрахованих у п.1 і п.2.

В окремих випадках передбачається обмеження суми фінансових витрат [4], що підлягає капіталізації. Це обумовлено необхідністю дотримання принципу обачності, згідно з яким активи і доходи не повинні бути завищені, а зобов'язання і витрати – занижені. Тому сума витрат, що підлягає капіталізації у звітному періоді, не може перевищувати загальної суми витрат цього звітного періоду, тобто до собівартості кваліфікаційного активу включається тільки сума в межах фактичних витрат.

Діяльність, що здійснюється для підготовки активу до реалізації чи використання за призначенням, означає не лише фізичне створення активу, а включає також необхідні операції до початку його створення активу, а включає також необхідні операції до початку його створення. З іншого ж боку, ця діяльність не включає час утримання активу при відсутності виробництва чи розробки, які змінюють стан активу.

Капіталізація витрат на позики призупиняється протягом тривалих періодів, у яких активна діяльність, пов'язана з підготовкою активу до використання або реалізації, переривається.

В той же час капіталізація не призупиняється протягом періоду, коли ведеться значна технічна або економічна діяльність, або у разі тимчасової

затримки частини процесу підготовки активу до його використання або реалізації.

Капіталізація витрат на позики припиняється, якщо вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу до використання або реалізації за призначенням по суті завершена.

У примітках до річної фінансової звітності підприємство має розкривати таку інформацію про витрати на позики:

- облікову політику щодо витрат на позики;
- суму витрат на позики, капіталізовану протягом звітного періоду;
- норму капіталізації, що використовується для визначення суми витрат на позики, що підлягає капіталізації.

Висновки. Науковою новизною є визначення порядку капіталізації фінансових витрат за різних умов створення кваліфікаційних активів та отримання і використання позик на підприємстві. Фінансові витрати підприємства, визнані витратами звітного періоду, відшкодовують за рахунок прибутку. Суму капіталізованих фінансових витрат протягом терміну створення кваліфікаційного активу відображають у складі незавершених капітальних інвестицій або незавершеного виробництва, а після введення в дію кваліфікаційного активу – у складі вартості цього активу; і вони будуть амортизуватися у складі вартості активу протягом строку його використання.

Зміни в Податковому кодексі України в напрямі його гармонізації з вітчизняними П(С)БО дасть змогу спростити методика й організацію ведення бухгалтерського обліку для більшості підприємств України.

Процедура капіталізації фінансових витрат, пов'язаних із створенням кваліфікаційного активу, є досить складною та не вигідною для вітчизняних підприємств, які зацікавлені на зменшенні бази оподаткування і збільшенні активів. Процедура для них стає обтяжливою, оскільки складно визначити величину капіталізованих фінансових витрат та порядок їх оподаткування. У цьому контексті також необхідна докорінна зміна податкових норм.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2275-VI. [Електронний ресурс] - <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>;
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати». Затверджене наказом Міністерства фінансів України 28.04.2006 р. № 415. Зареєстроване в Міністерстві юстиції України 26.05.2006 р., № 610/12484;
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 (МСБО 23). Витрати на позики - [Електронний ресурс] - rada.gov.ua/laws/show/929_042;
4. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посібник. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К., 2001. – 840 с.;