

УДК 657. 424

Ю. О. Ночовна,

к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,

ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі", м. Полтава

Т. В. Радевич,

аспірант, ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі", м. Полтава

ПРОТИРІЧЧЯ ТА ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Y. Nochovna,

PhD, associate Professor of Accounting, Poltava University of Economics and Trade

T. Radevich,

Postgraduate, Poltava University of economics and Trade

CONTRADICTION AND ACCOUNTING ISSUES OF CAPITAL INVESTMENT

У статті узагальнено результати останніх дисертаційних досліджень з обліку капітальних інвестицій, дано критичну оцінку їх елементів наукової новизни, окреслено коло невирішених та дискусійних проблем в обліку капітальних інвестицій, обґрунтовано необхідність виокремлення капітальних інвестицій в окремий об'єкт бухгалтерського обліку з метою удосконалення його нормативно-правового забезпечення.

The article summarizes the results of recent dissertations accounting capital investment, given the critical assessment of their scientific novelty items, delineated range of unresolved and controversial problems in accounting for capital investments, the necessity of isolating the capital investment in a separate facility Accounting to improve its regulatory support.

Ключові слова: капітальні інвестиції, необоротні активи, облік, управління.

Key words: capital investment, non-current assets, accounting, management.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах затяжної фінансово-економічної кризи функціонування національних підприємств вимагає розробки принципово нових підходів до змісту обліково-аналітичної інформації, від якості якої залежить ефективність прийнятих рішень та конкурентоспроможність бізнесу. У цьому контексті особливої актуальності набуває необхідність удосконалення обліку як основи інформаційного забезпечення системи управління підприємством, важливою складовою якої є облік капітальних інвестицій.

Так, на сьогодні чимало питань, пов'язаних з обліком капітальних інвестицій та їх відображенням у звітності, є концептуально необґрунтованими, організаційно та методологічно невирішеними, інформаційно не забезпеченими.

До того ж більшість нормативно-правових актів, що регулюють правові засади їх обліку, залишаються неузгодженими між собою або суперечать один одному. Цей висновок підтверджується результатами авторського дослідження змісту чинних нормативних документів та захищених дисертацій з даної проблематики.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Результати аналізу останніх дисертаційних досліджень доводять, що за останні п'ять років в Україні не було захищено жодної кандидатської дисертації з обліку капітальних інвестицій. При цьому більшість сучасних вчених приділяють увагу удосконаленню цього важливого об'єкту або у контексті обліку основних засобів

і їх ремонтів (Горошанська О.О., Гуменюк А.Ф., Десятнюк О.М., Діба В.М., Зінкевич О.В., Мац Т.П., Наумчук О.А., Карєв В.П., Омельченко О.Ю., Півторак М.В., Самбурська Н.І.) або при дослідженні проблем обліку інвестиційної діяльності підприємства (Крупка Я.Д., Бондар М.І., Засадний Б.А., Бойко Р.В., Гончаренко О.О.). Загалом лише три кандидатські дисертації, захищені до 2010 року, безпосередньо присвячені удосконаленню обліку капітальних інвестицій в різних галузях економіки (Гавриловський О.С., Измайлов Я.О., Остапчук Т.П.).

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є узагальнення результатів останніх дисертаційних досліджень з обліку капітальних інвестицій, критична оцінка їх елементів наукової новизни, виявлення невирішених та дискусійних проблем в обліку капітальних інвестицій, обґрунтування необхідності виокремлення капітальних інвестицій в окремий об'єкт бухгалтерського обліку з метою удосконалення його нормативно-правового забезпечення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

При проведенні критичної оцінки елементів наукової новизни в захищених кандидатських дисертаціях (табл. 1) нами виявлено ряд слушних авторських пропозицій щодо удосконалення визначення, визнання, класифікації та оцінки капітальних інвестицій у відтворення основних засобів, удосконалення змісту та структури первинних документів, реєстрів з їх обліку, уточнення типової кореспонденції рахунків з обліку капітальних інвестицій у придбання та поліпшення необоротних активів, обґрунтування впливу галузевих особливостей досліджуваних підприємств на організацію їх обліку. Разом з тим малодослідженими залишаються питання неоднозначного трактування сутності капітальних інвестицій в економічній літературі та різних нормативних актах, відсутності єдиних підходів до їх визнання та оцінки загалом і за видами, системної класифікації, неузгодженості вимог фінансового і податкового обліку капітальних інвестицій, взаємоузгодженості даних про них у фінансовій та статистичній звітності підприємства, розробки форм внутрішньої звітності про капітальні інвестиції.

З огляду на це і враховуючи дискусійність окремих теоретичних положень, їх практичну значимість в період спаду інвестиційної активності національних підприємств, вважаємо за необхідне проведення комплексного наукового дослідження сучасних проблем обліку капі-

тальних інвестицій з метою їх вирішення на законодавчому, організаційному, методичному рівнях та практичної апробації в умовах діяльності конкретних підприємств. З цією метою авторами виокремлено низку невирішених та дискусійних проблем в обліку капітальних інвестицій загальнотеоретичного, методичного та організаційного характеру. Найважливішими з яких, на нашу думку, залишаються наступні.

1. Недосконалість визначення капітальних інвестицій. Проведене дослідження доводить, що з розвитком теорії капітальних інвестицій в нормативних документах, навчальній та науковій літературі сформувався три напрями визначення їх сутності, в кожному із яких підкреслюються різні сторони економічної природи капітальних інвестицій. При цьому більшістю нормативних актів та вітчизняних вчених капітальні інвестиції характеризуються або як витрати, або як вкладення, або як інвестиції.

2. Відсутність системної класифікації капітальних інвестицій. Так, у чинних нормативних документах, навчальній і науковій літературі складно знайти єдину системну класифікацію капітальних інвестицій. На жаль, ні П(С)БО 7 "Основні засоби" [6], ні Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [1], ні Інструкція про застосування Плану рахунків [5] не містять жодного конкретного групування капітальних інвестицій. І лише зі змісту наведених офіційних визначень та у контексті характеристики рахунку 15 "Капітальні інвестиції" можна виокремити об'єкти, у які можуть здійснюватися капітальні інвестиції, та узагальнити основні форми їх відтворення.

3. Відсутність чітких критеріїв визнання капітальних інвестицій. Наявна плутанина у визначенні сутності капітальних інвестицій унеможливорює встановлення чітких критеріїв їх визнання. Адже характеризуючи капітальні інвестиції як інвестиції (або вкладення), до них слід застосовувати загальні критерії визнання активів [3]. Натомість, визнаючи їх витратами, маємо констатувати, що це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [7]. Проте у такій інтерпретації капітальні інвестиції суперечать своїй природі, оскільки їх здійснення на відміну від витрат не призводить до зменшення економічних вигод та власного капіталу. Адже як і будь-які інші інвестиції, вони є елементами

Таблиця 1. Аналіз останніх дисертаційних досліджень з обліку капітальних інвестицій авторське узагальнення

Автор, назва дисертації, рік захисту	Мета дослідження	Наукова новизна
Гавриловський О.С. Облік і аудит капітальних інвестицій (на прикладі житлобудівних підприємств) (2008 р.)	Обґрунтування теоретичних та науково-методичних положень щодо удосконалення обліку і аудиту інвестиційної діяльності суб'єктів ринку будівництва житла в системі нових кредитно-фінансових механізмів у відповідності до сучасних вимог та на перспективу	Розроблено методичні рекомендації з відображення у системі бухгалтерського обліку капітальних інвестицій у будівництво житла з розмежуванням джерел фінансування через фонди фінансування будівництва
		Удосконалено методику обліку операцій із залученням джерел фінансування капітальних інвестицій з урахуванням договірних умов інвестиційних проектів
		Доповнено новими реквізитами структури та зміст облікових регістрів для ведення обліку капітальних інвестицій
		Уточнено визначення капітальних інвестицій
		Розроблено модель автоматизації процесу обліку капітальних інвестицій у будівництво ФФБ за інвестиційними договорами та модуль автоматизованої системи обліку фінансування капітальних інвестицій і передачі збудованого житла довірцелям
Ізмайлов Я.О. Облік і аналіз капітальних інвестицій: організація і методика (на матеріалах гірничо-збагачувальних підприємств) (2009 р.)	Розробка і обґрунтування теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку і аналізу капітальних інвестицій на гірничо-збагачувальних підприємствах за сучасних умов господарювання	Запропоновано авторське визначення капітальних інвестицій
		Розроблено класифікацію капітальних інвестицій за цільовим призначенням
		Удосконалено методику аналітичного обліку капітальних інвестицій на рахунках II–VI порядку
		Внесено уточнення до первинних документів та регістрів обліку капітальних інвестицій за джерелами їх фінансового покриття і цільовим використанням
		Обґрунтовано основні елементи організації і технології обліку капітальних інвестицій в умовах застосування комп'ютеризованих інформаційних систем
		Досліджено порядок організації обліку капітальних інвестицій з урахуванням галузевих особливостей гірничо-збагачувальних підприємств
Цебель Р.Л. Облік та внутрішній аудит основних засобів в енергопостачальних компаніях України (2009 р.)	Теоретичне і практичне обґрунтування положень, розробка рекомендацій щодо удосконалення організації та методології бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту основних засобів в енергопостачальних компаніях	Досліджено регуляторно-організаційні аспекти обліку основних засобів в енергопостачальних компаніях та їх вплив на побудову обліку
		Удосконалено економічний зміст понять «відтворення», «відновлення», «фонд відновлення», «поточний ремонт», «капітальний ремонт», «поліпшення», «технічне обслуговування», «підтримання об'єкта у робочому стані»
Гуменюк А.Ф. Бухгалтерський облік та аудит відтворення основних засобів: теорія і практика (2010 р.)	Наукове обґрунтування і розробка практичних рекомендацій щодо подальшого розвитку і удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту відтворення основних засобів у сучасних умовах господарювання	Розроблено критерії визначення, визнання, класифікації та оцінки капітальних інвестицій у відтворення основних засобів
		Удосконалено методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати на відновлення об'єктів основних засобів та її розкриття у фінансовій звітності
		Розроблено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Відновлення основних засобів»
		Розроблено авторські пропозиції щодо визначення понять «поточний ремонт», «капітальний ремонт», «реконструкція», «модернізація», «технічне переозброєння»
Мац Т.П. Облік і аудит основних засобів у сільськогосподарських підприємствах (2012 р.)	Дослідження теоретико-методологічних засад і удосконалення практичних рекомендацій з організації та методики обліку і аудиту основних засобів сільськогосподарських підприємств	Удосконалено первинні документи та регістри з обліку основних засобів
		Досліджено вплив галузевих особливостей сільськогосподарських підприємств на побудову обліку капітальних інвестицій
Самбурська Н.І. Облік і аналіз основних засобів на підприємствах водопостачання і водовідведення (2013 р.)	Обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку і аналізу основних засобів на підприємствах водопостачання та водовідведення з урахуванням їх особливостей і потреб інформаційного забезпечення управління звітності	Розроблено пропозиції щодо удосконалення методики синтетичного та аналітичного обліку основних засобів
		Обґрунтовано вплив особливостей підприємств водопостачання і водовідведення на організацію обліку основних засобів
		Удосконалено класифікацію та методику обліку ремонтів основних засобів
Дерун І.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління необоротними активами (2015 р.)	Поглиблення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління необоротними активами для підвищення ефективності їх використання та покращення фінансової стійкості підприємств	Внесено пропозиції щодо узгодження вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» і Податкового кодексу України відносно обліку основних засобів
		Обґрунтовано необхідність удосконалення типових первинних документів з обліку основних засобів
Зінкевич О.В. Облік і аналіз основних засобів в управлінні реальними інвестиціями (2015 р.)	Обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку та аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями	Внесено коригування до типових форм первинних документів з обліку основних засобів
		Уточнено типову кореспонденцію рахунків з обліку капітальних інвестицій
Сироватченко Л.В. Бухгалтерський облік і аналіз витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів (2016 р.)	Обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на утримання водогосподарських об'єктів	Доведено вплив галузевих особливостей автотранспортних підприємств на побудову обліку капітальних інвестицій
		Обґрунтовано вплив галузевих особливостей діяльності водогосподарських підприємств на організацію обліку витрат на утримання та поліпшення основних засобів

Джерело: узагальнено авторами за даними [4].

не простого, а розширеного відтворення, здійснюються заради отримання прибутку, а отже призводять до приросту капіталу підприємства.

4. Недостатня розробленість методів оцінки капітальних інвестицій. На сьогодні законодавчо не врегульованим залишається порядок оцінки капітальних інвестицій [1; 6], який залежно від їх видів може бути різним. При цьому первісна вартість різних за формами відтворення капітальних інвестицій може формуватися по-різному і характеризуватися різним складом витрат. До того ж невирішеним залишається питання щодо можливості застосування справедливої вартості до оцінки різних об'єктів капітальних інвестицій.

5. Необхідність підвищення інформативності первинних документів та реєстрів з обліку капітальних інвестицій. Адже існуючі типові форми первинних документів та реєстрів з обліку капітальних інвестицій є морально застарілими як щодо структури, так і щодо змісту показників. У теперішньому стані вони не дають можливості представити повну характеристику капітальних інвестицій, адекватно оцінити їх первинну вартість, розкрити її склад, накопичити узагальнюючу інформацію наростаючим підсумком, у тому числі у розрізі окремих об'єктів капітальних інвестицій.

6. Невідповідність методики синтетичного й аналітичного обліку капітальних інвестицій інформаційним потребам управління. Адже згідно з чинним Планом рахунків [5] синтетичному обліку капітальних інвестицій не вистачає системності та прозорості. Ним передбачене змішане відображення витрат у розрізі об'єктів необоротних активів і частково форм їх відтворення. З огляду на це удосконалення потребує сама структура рахунку 15 "Капітальні інвестиції" та типова кореспонденція з обліку капітальних інвестицій у придбання, будівництво, виготовлення (створення, вирощування) та поліпшення різних об'єктів капітальних інвестицій. Організація ж аналітичного обліку капітальних інвестицій має здійснюватися з урахуванням особливостей діяльності кожного конкретного підприємства.

7. Недостатня обґрунтованість методичних підходів щодо обліку капітальних інвестицій у поліпшення необоротних активів. Так, довільне трактування поняття "поліпшення" за відсутності чіткого розкриття його змісту у нормативно-правових актах, неузгоджена класифікація видів поліпшення за національними стандартами [1; 6] та податковим законодавством [8], відсутність спеціально призначених

рахунків для обліку витрат на поліпшення необоротних активів призводять до застосування бухгалтером професійного судження і посилюють суб'єктивізм при відображенні витрат у складі капітальних інвестицій.

8. Неузгодженість вимог фінансового і податкового обліку капітальних інвестицій. Останнім часом поступового вирішення набувають питання взаємоузгодженості вимог національних стандартів бухгалтерського обліку [6] і Податкового кодексу України [8], в тому числі і стосовно обліку капітальних інвестицій. Проте окремі протиріччя все ж таки залишаються не вирішеними. Це стосується різних підходів до визначення понять "основні засоби" та "капітальні інвестиції", встановлення вартісної ознаки для основних засобів, класифікації основних засобів, термінів їх використання та способів поліпшення.

9. Неузгодженість фінансової та статистичної звітності щодо розкриття інформації про капітальні інвестиції. Так, відсутність єдиного підходу до групування капітальних інвестицій зумовлює неузгодженість вимог щодо представлення їх у фінансовій і статичній звітності [1; 6]. При цьому різні вимоги до розкриття інформації про капітальні інвестиції у фінансовій та статистичній звітності призводять до неспівставності показників і не дають можливості реально оцінити стан, динаміку та ефективність використання капітальних інвестицій підприємства.

10. Поверхневість дослідження впливу галузевих особливостей на організацію обліку капітальних інвестицій. Наявність специфічних організаційно-технологічних особливостей у діяльності різних підприємств потребує їх детального вивчення і врахування при побудові обліку капітальних інвестицій. На сьогодні досить широко розглядаються особливості тих чи інших галузей, але всі вони носять в основному загальний характер, без відокремлення тих, які мають безпосередній вплив на побудову обліку конкретного об'єкта.

На нашу думку, більшість окреслених авторами проблем в обліку капітальних інвестицій лежить у площині недосконалості його нормативно-правового забезпечення. Це зумовлено стислістю змісту національних стандартів, відсутністю чітких рекомендацій щодо відображення в обліку і звітності вичерпної інформації про капітальні інвестиції та неузгодженістю вимог різних нормативно-правових актів між собою. Вищенаведене обумовлює необхідність визнання капітальних інвестицій окремим повноцінним об'єктом бухгалтерського обліку і вимагає розробки Методичних рекомендацій з

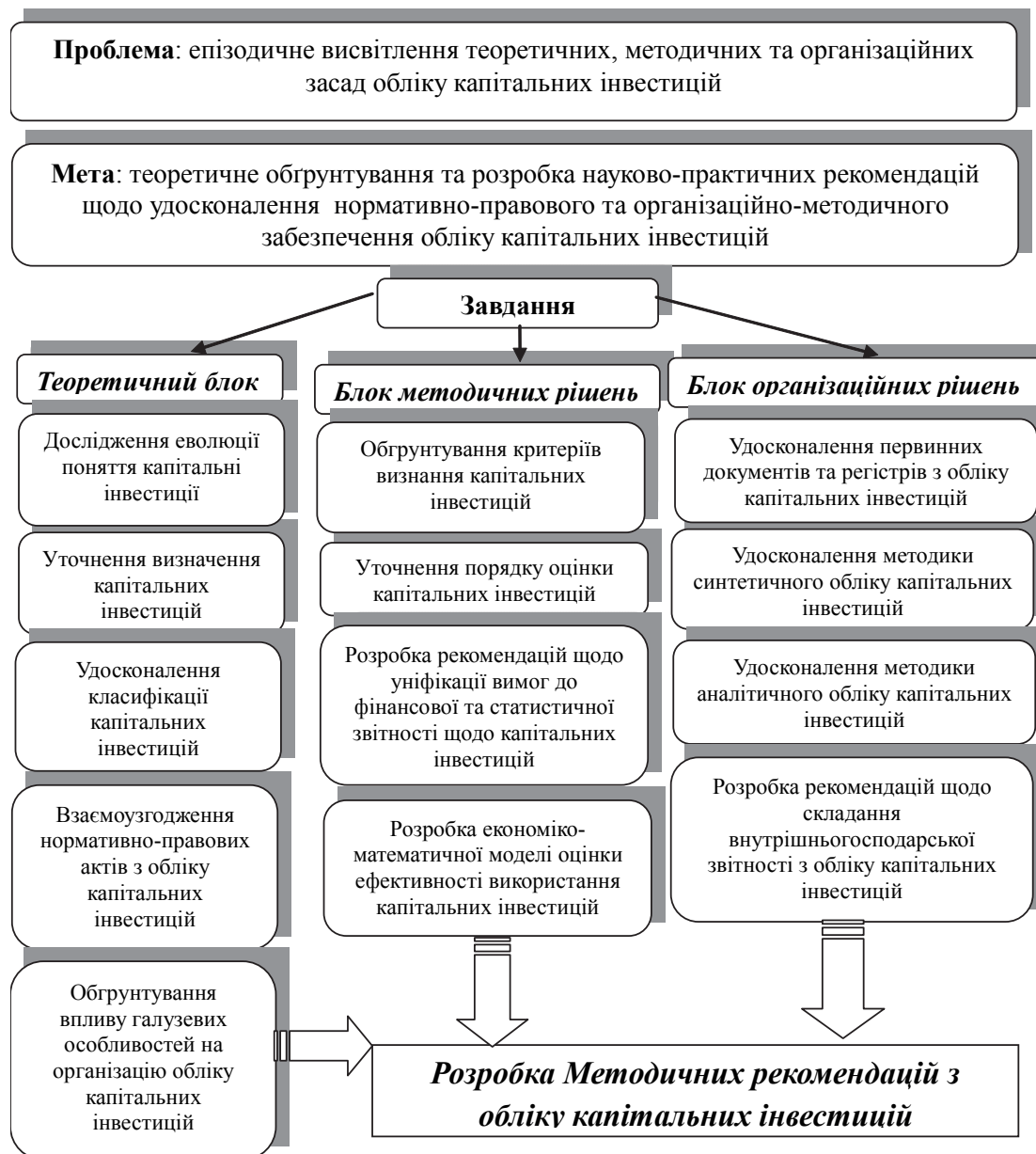


Рис. 1. Блок-схема дослідження проблемних питань в обліку капітальних інвестицій

Авторська розробка.

їх обліку. У цьому напрямі і повинно здійснюватися наступне наукове дослідження, метою якого має стати теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення нормативно-правового та організаційно-методичного забезпечення обліку капітальних інвестицій (рис. 1). Це сприятиме системному удосконаленню обліку капітальних інвестицій в цілому та в межах окремого конкретного підприємства.

ВИСНОВКИ

Основними проблемами в обліку капітальних інвестицій є: недосконалість їх визначен-

ня, відсутність системної класифікації, неурегульованість критеріїв визнання та порядку оцінки, низька інформативність первинних документів та реєстрів їх обліку, недосконалість методики синтетичного і аналітичного обліку, необґрунтованість методичних підходів до обліку капітальних інвестицій у поліпшення оборотних активів, неузгодженість вимог фінансового і податкового обліку, незіставність показників фінансової та статистичної звітності, поверхневість дослідження впливу галузевих особливостей на організацію обліку капітальних інвестицій. З огляду на це вважаємо за необхідне визнати капітальні інвестиції

окремим об'єктом бухгалтерського обліку та розробити Методичні рекомендації з їх обліку.

Література:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерсько-го обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

2. Методичні рекомендації щодо заповнення фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 7.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

4. Офіційний сайт Національної бібліотеки України ім. І. Вернадського: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>

5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "Guidelines for accounting of fixed assets",

available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2016).

2. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Guidelines for completing the financial statements", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2016).

3. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "National provision (Standard) 1 "General Requirements for Financial Reporting", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2016).

4. The official website of the National Library of Ukraine. named after I.Vernadsky (2016), available at: <http://www.nbuv.gov.ua> (Accessed 20 June 2016).

5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Chart of Accounts assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations, and instructions on its use", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2016).

6. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (Standard) number 7 "Fixed Assets", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2016).

7. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (Standard) number 16, "Expenses", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2016).

8. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2016).

Стаття надійшла до редакції 30.06.2016 р.

www.economy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

Видання включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук з ЕКОНОМІКИ

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73