

Очеретько Л.М.
к.е.н., доцент кафедра обліку і аудиту
Сімановська О.О.
Запорізький національний технічний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З КАПІТАЛЬНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

Постановка проблеми. У сучасних умовах застосування нових принципів економічних відносин виникла необхідність перегляду функцій бухгалтерського обліку й можливостей інтегрованого використання з іншими функціями управління. Очевидним став факт необхідності зміни обліку й значно більшої його адаптації до потреб управління порівняно з можливостями його статичної моделі використаної раніше, в якій значимість документального відображення капітального інвестування враховувалися недостатньо [11, с.113].

Отже, облік операцій з капітальними інвестиціями доцільно переорієнтувати з інструменту ретроспективного відображення інвестиційних процесів у інструмент інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, що забезпечить формування у поточному обліку і звітності якісної, достовірної та своєчасної інформації, необхідної для прийняття рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти формування обліково-інформаційного забезпечення процесу управління капітальними інвестиціями висвітлювалися Є.І. Свідерським, Ф.Ф. Бутинцем, І.А. Герасимовичем, М.Т. Білухою, В.А. Гавриленком, В.Б. Моссаковським та ін. Враховуючи значні напрацювання науковців необхідно відмітити, що активізація заходів по відновленню основних засобів потребує нових підходів щодо формування обліково-інформаційного забезпечення процесу управління капітальними інвестиціями, а тому проблема документального відображення в обліку операцій з капітальними інвестиціями набуває все більшої актуальності.

Постановка завдання полягає в розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення документального відображення операцій з капітальними

інвестиціями, що забезпечить формування у поточному обліку і звітності якісної, достовірної та своєчасної інформації необхідної для прийняття рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами.

Виклад основного матеріалу дослідження. На основі огляду спеціальної літератури з обліку капітальних інвестицій встановлено, що термін «капітальні інвестиції» трактується переважно як «витрати на розширення і відтворення основних фондів». Проте у відповідності до сучасних потреб обліку та врахування всіх форм і видів реального інвестування капітальні інвестиції більш доцільно розглядати як сукупність коштів та ресурсів, які підприємство вкладає у придбання або створення підрядним чи господарським способом матеріальних і нематеріальних необоротних активів, а також у поліпшення, які підвищують їх первісну вартість. Тобто, окрім сум придбання або створення об'єктів необоротних активів доцільно враховувати також суми витрат, що пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), які приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта [10, с.110].

Отже, виходячи з вищевикладеного капітальні інвестиції можуть здійснюватись у формі (рис.1):

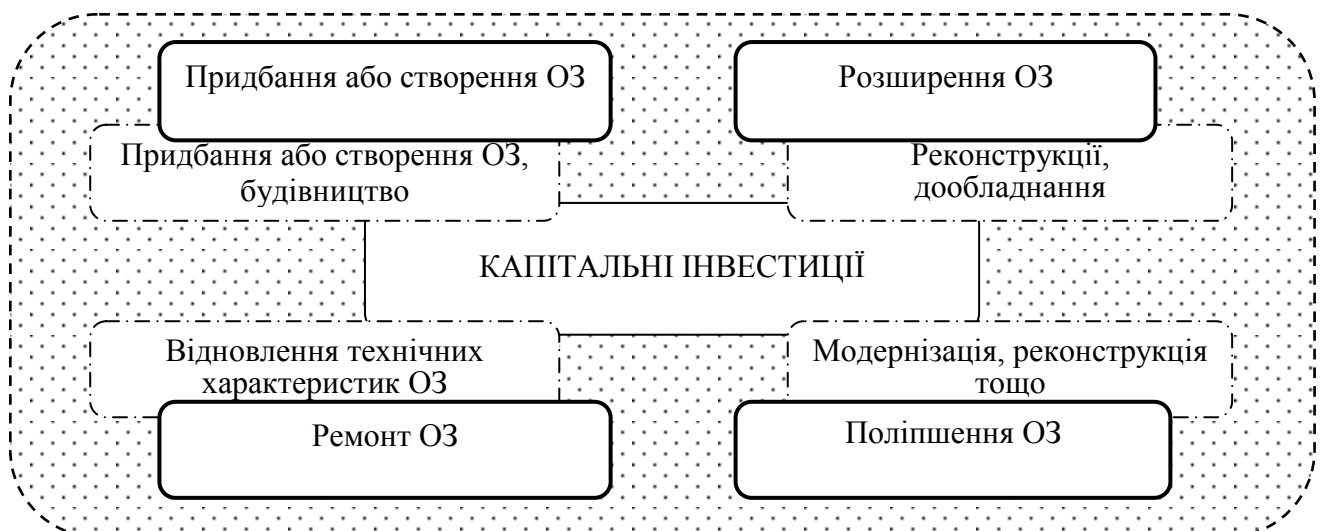


Рисунок 1 – Форми капітального інвестування

Джерело: узагальнення автора

Витрати по придбанню, створенню чи розширенню ОЗ згідно п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби» визнаються капітальними інвестиціями та включають:

суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (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 [5].

Витрати по капітальному ремонту об'єктів основних засобів визнаються капітальними інвестиціями, у випадку якщо витрати на оцінку стану і капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів.

Витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигод, очікуваних від їх використання, визнаються капітальними інвестиціями за умови, що балансова вартість активу не перевищує суми його очікуваного відшкодування. Сумою очікуваного відшкодування вважається найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання основних засобів, включаючи його ліквідаційну вартість.

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/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом [3].

Оскільки капітальні інвестиції за своїм змістом є сукупністю певних витрат, то для ефективного управління ними необхідна своєчасна та повна інформація, достовірність якої підтверджується первинним обліком, що на сьогодні ускладнено внаслідок недоліків методологічного характеру в документуванні даної ланки бухгалтерського обліку. Недооцінка її важливості та актуальності призвела до нерозробленості окремих типових форм первинного обліку капітальних інвестицій, які, в багатьох випадках, розглядаються лише як похідні від документів з обліку основних засобів [1, с.24].

Документальне відображення в обліку операцій з капітальними інвестиціями схематично можна показати наступним чином (рис.2):

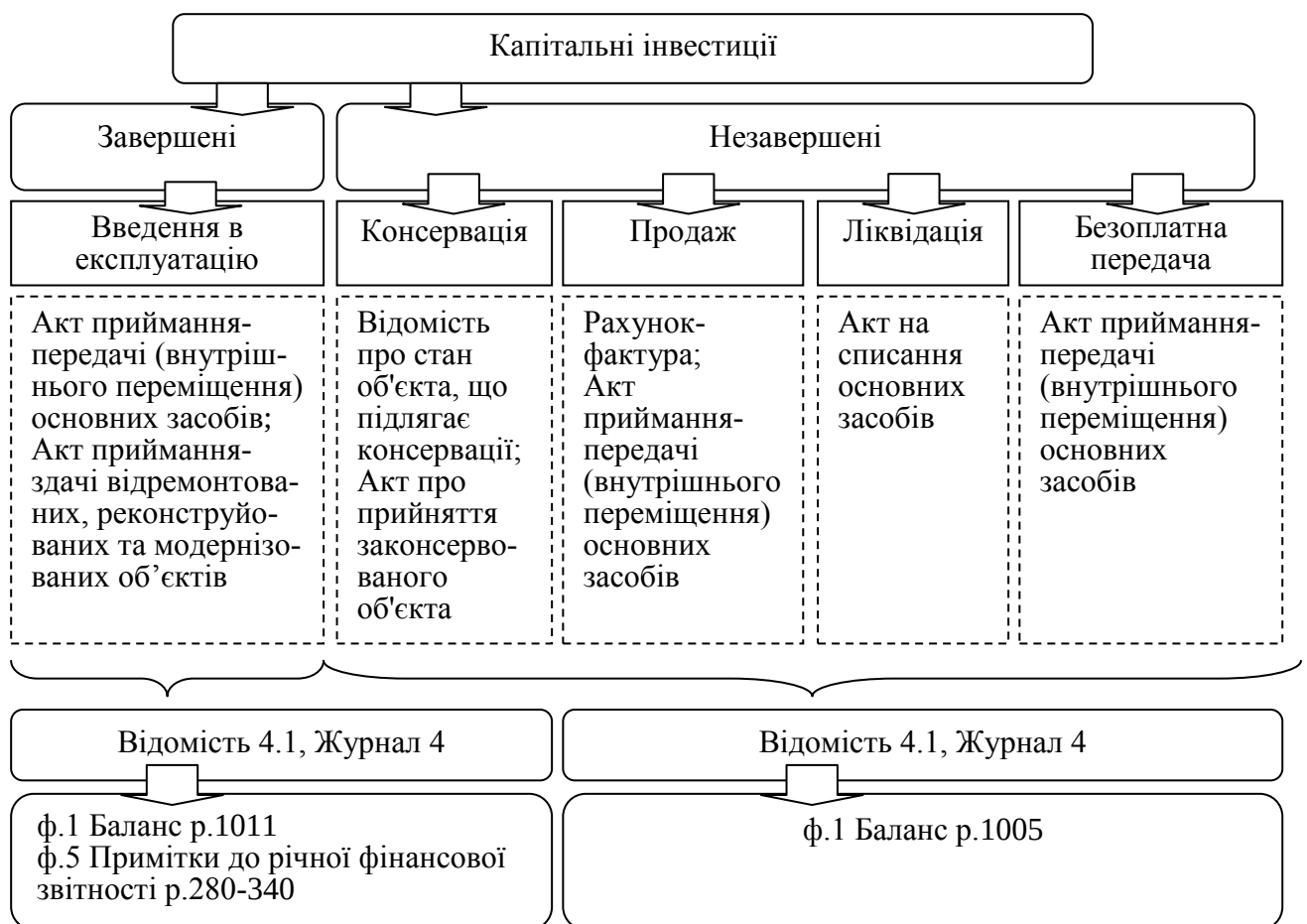


Рисунок 2 – Документальне відображення в обліку операцій з капітальними інвестиціями

Джерело: узагальнення автора

Говорячи про методологію документального відображення операцій з капітальними інвестиціями, вважаємо за доцільне розрізняти капітальні інвестиції за результативним підходом на звершені та незавершені. Окремі науковці вважають виокремлення завершених та незавершених капітальних інвестицій недоцільним та економічно необґрунтованим з тієї причини, що будь-які капітальні інвестиції до моменту їх завершення визнаються незавершеними (табл.1).

Таблиця 1

Трактування поняття «незавершені капітальні інвестиції»

Нормативний акт, автор	Зміст поняття
П(С)БО 7 «Основні засоби» [5]	незавершені 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), введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося
НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [4]	незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи - капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мініфіну від 30.09.03 р. № 561 [3]	незавершеними капітальними інвестиціями визнаються витрати на будівництво (виготовлення), придбання і поліпшення об'єктів основних коштів з початку і до завершення будівельних робіт і введення об'єктів в експлуатацію
Лелека Л. [2]	незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи - капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва
Севка В.Г. [9]	незавершені капітальні інвестиції - це незавершені під впливом різних факторів інвестиційні вкладення, зокрема через невірну оцінку потенціалу об'єктів будівництва, відсутність коштів на завершення будівництва, зміну власників, зміну ринкової ситуації та ін.

Проте твердженням науковців, які спростовують потребу поділу капітальних інвестицій на завершені та незавершені вважаємо помилковим, а визначення

поняття «незавершені капітальні інвестиції» не повним. При розмежуванні завершених та незавершених капітальних інвестицій доцільно враховувати не лише стан завершеності інвестування, а й мету подальшого використання об'єктів капітального інвестування. Це пояснюється тим, що останнім часом у процесі господарської діяльності досить часто виникають ситуації, за яких підприємства приймають рішення щодо консервації об'єктів капітального інвестування чи використання за іншим призначенням — ліквідація, продаж, внесення до статутного капіталу іншої юридичної особи тощо. Причинами прийняття таких рішень можуть бути:

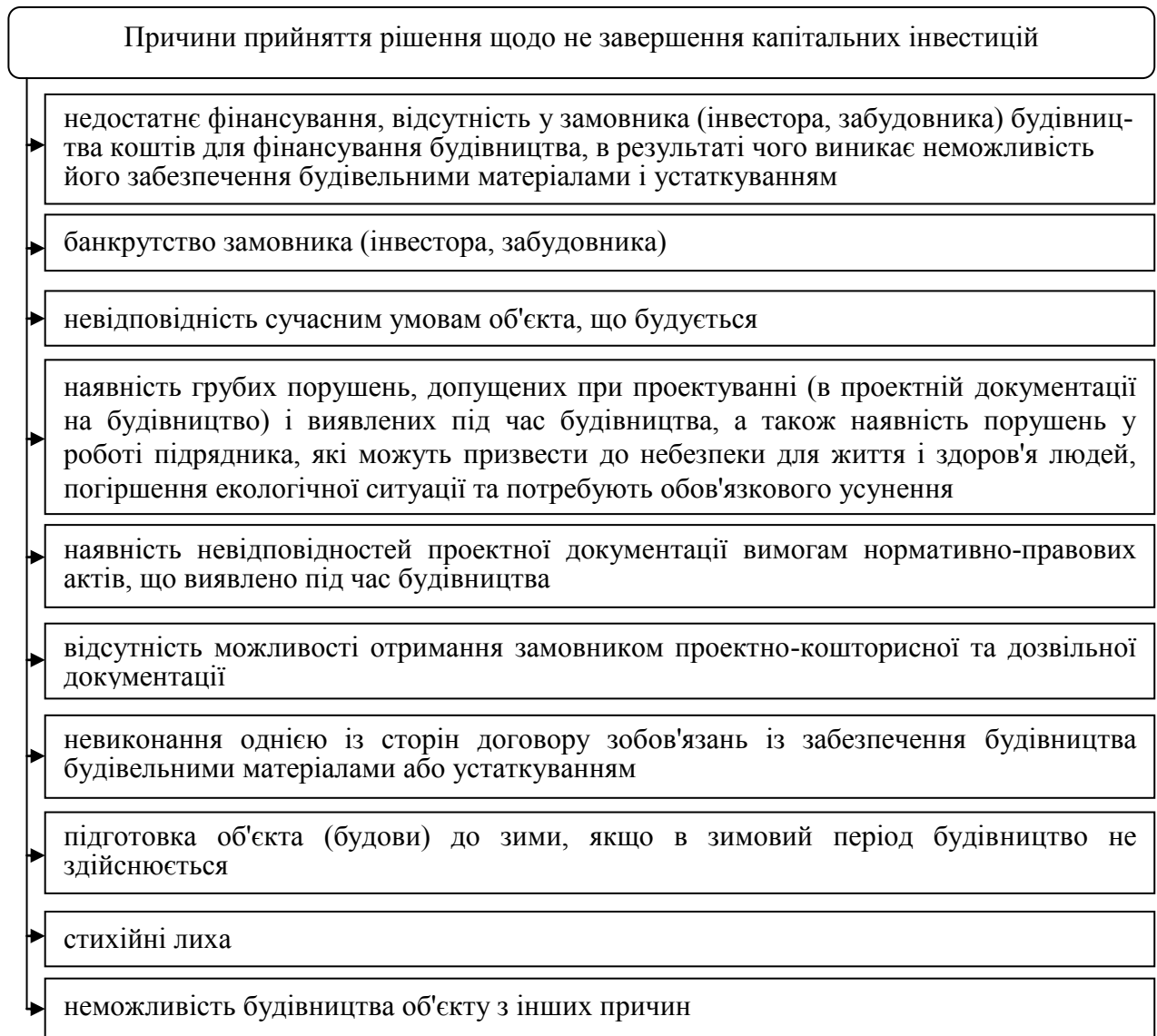


Рисунок 3 – Причини зміни рішення щодо капітального інвестування

Джерело: [6, с.471]

Повернемось до розгляду рис.2. Капітальні інвестиції по їх завершені, як відомо, трансформуються у основні засоби, а отже для їх документального відображення застосовуються типові форми первинних документів, передбачені наказом Мінстат України від 29.01.95 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинних документів» [7], звідси акцентувати увагу на документальному відображенні завершених капітальних інвестицій не бачимо потреби, оскільки воно чітко регламентовано нормативним актом.

Більш детального вивчення, на нашу думку, потребує документальне відображення незавершених капітальних інвестицій, зокрема, за операціями подальшого використання об'єктів незавершеного капітального інвестування.

Розглянемо детальніше особливості документального відображення вище перелічених операцій. Так, у разі консервації облік незавершених капітальних інвестицій (незавершеного будівництва) регламентується П(С)БО 7 та Положенням про порядок консервації та розконсервації об'єктів будівництва, затвердженим Наказом Міністерства будівництва, архітектури і житлово-комунального господарства України від 21.10.2005 №2 (далі – Положення №2).

Відповідно до п. 1.2 Положення №2 консервацією об'єкта (будови) визнається комплекс робіт та заходів, пов'язаних із забезпеченням зберігання на визначений довготривалий час об'єкта (будови), на якому припинено будівництво, що включає тимчасові та постійно діючі захисні або конструктивні заходи, які запобігають руйнації об'єкта (будови) [8]. Для документального відображення операцій по консервації об'єктів Положенням №2 передбачено Акт про припинення будівництва, Відомість про стан об'єкта, який підлягає консервації та Акт про прийняття законсервованого об'єкта.

У разі продажу об'єкта незавершеного будівництва у практиці вітчизняних підприємств для документального відображення його передачі використовується Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів типової форми №ОЗ-1, затвердженої Наказом №352. Слід наголосити, що даний документ за своїм змістом не відповідає вимогам формування обліково-інформаційного забезпечення процесу управління капітальними інвестиціями. З метою вирішення

зазначеної проблеми запропоновано форму первинного документа безпосередньо призначеного для обліку операцій з капітальними інвестиціями – ф. № KI-01 Акта приймання-передачі об’єктів незавершеного капітального інвестування (рис. 4).

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Код за УКУД

ЗАТВЕРДЖУЮ
Керівник підприємства

АКТ
приймання-передачі об’єктів незавершеного
капітального інвестування

Номер документа	Дата складання	Код особи, відповідальної за зберігання об'єкта незавершеного капітального інвестування	Код виду операції

Здавач	Одержувач	Об’єкт незавершеного капітального інвестування	Дебет		Кредит		Балансова вартість
цех, відділ, дільниця, лінія			рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	
1	2	3		4	5	6	7

На підставі наказу, розпорядження _____ від " ____ " _____ 20__ р. N _____ проведений огляд _____, що приймається (передається) від _____

(найменування об’єкта)

В момент приймання (передачі) об’єкт знаходиться в _____

(місцезнаходження об’єкта)

Коротка характеристика об’єкта _____

Об’єкт технічним умовам відповідає (не відповідає) _____

(вказати, що саме не відповідає)

Висновок комісії _____

Додаток. Перелік технічної документації _____

Голова комісії _____
(посада) _____ (підпис) _____

Члени комісії _____
(посада) _____ (підпис) _____

_____ (посада) _____ (підпис) _____

_____ (посада) _____ (підпис) _____

Об’єкт незавершеного капітального інвестування прийняв _____
(посада) _____ (підпис) _____

Здав _____
(посада) _____ (підпис) _____

Відмітка бухгалтерії про переміщення об’єкта " ____ " _____ 20__ р.

Головний бухгалтер (бухгалтер) _____

Рисунок 4 - Запропонована форма Акта приймання-передачі об’єктів незавершеного капітального інвестування

Джерело: доповнено автором

Аналогічна ситуація і з документальним відображенням ліквідації об'єктів незавершеного капітального інвестування. З метою вирішення зазначеної проблеми запропоновано ф. № KI-02 Акт списання незавершених капітальних інвестицій (рис.5).

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Код за УКУД

ЗАТВЕРДЖУЮ
Керівник підприємства

**АКТ
СПИСАННЯ НЕЗАВЕРШЕНИХ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ**

Номер документа	Дата складання	Код особи, відповідальної за зберігання об'єкта незавершеного капітального інвестування	Код виду операції

Незавер- шені капіта- льні інвести- ції	Дебет		Кредит		Сума	Витрати на списання			Надійшло від списання				
	рахунок, суб- рахунок	код аналітич- ного обліку	рахунок, суб- рахунок	код аналітич- ного обліку		найменування документа	статті витрат	сума	найменування документа	найменування цінностей		кіль- кість	сума
										вид	номенк- латурний номер		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Разом	X	X	X	X		X	X		X	X	X	X	

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від "___" _____ 20__ р. № _____ на підставі _____ зробила огляд _____

найменування об'єкта

В результаті огляду комісія встановила:

1. Причина списання _____
2. Технічний стан _____

Висновок комісії: _____

Додаток. Перелік документів, що додаються _____

Голова комісії _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Члени комісії _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Рисунок 5 – Запропонована форма Акта списання незавершених капітальних інвестицій

Джерело: доповнено автором

Передачу об'єкта в обмін на корпоративні права інвестора, безплатна передача об'єктів незавершеного капітального інвестування доцільно також документально відображати з використанням запропонованої ф. № КІ-01 Акта приймання-передачі об'єктів незавершеного капітального інвестування.

Запровадження на практиці запропонованих документів спростить узагальнення інформації по операціям з капітальними інвестиціями в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, затверджених Методичними рекомендаціями із застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р № 356, а саме у Журналі 4 та відомості 4.1, а також забезпечить достовірність відображення вартості незавершених капітальних інвестицій у рядку 1005 ф.1 Баланс «Звіт про фінансовий стан»).

Висновки з проведеного дослідження. За результатами дослідження:

- доведено потребу розмежування капітальних інвестицій за результативним підходом на завершені та незавершені;
- уточнено, що критеріями визнання об'єктів незавершеного капітального інвестування окрім критерію стану завершеності робіт, має бути критерій цільового використання в подальшому;
- запропоновано форми первинних документів, призначених для відображення в обліку операцій з незавершеними капітальними інвестиціями, застосування яких на практиці дозволить спростити узагальнення інформації в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, а також фінансовій звітності підприємства.

Бібліографічний список

1. Бондар К.О. Документальне оформлення капітальних інвестицій / К.О. Бондар// Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку і контролю на підприємствах АПК: збірник наукових праць студентів. Вип. 2 / Відп. за вип. М. М. Коцупатрий. — К. : КНЕУ, 2014.С.20-26.

2. Лелека Л. Облік операцій з незавершеним будівництвом: продаж, передача до статутного капіталу, ліквідація. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.uteka.ua/.../Uchet-operacii-po-nezavershennomu-stroi..>

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну від 30.09.03 р. № 561. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.buhgalter.com.ua/.../buhobliku.../metodichni-rekomen..>

4. Основні засоби. : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 : Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. №1202 (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

5. Основні засоби. : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00>

6. Охрамович О.Р. Консервація та розконсервація об'єктів будівництва: організація первинного обліку /О.Р. Охрамович// Актуальні проблеми економіки. – 2014. - №5(55). – С.470-477.

7. Про затвердження типових форм первинних документів : Наказ Міністерства статистики України від 29.01.95 р. № 352. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-98>.

8. Про затвердження Положення про порядок консервації та розконсервації об'єктів будівництва: Наказ Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України від 21.10.2005 №2. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1582-05>.

9. Сєвка В.Г. Формування ринкових відносин у сфері незавершеного житлового будівництва /В.Г. Сєвка// Інноваційна економіка. – 2013. - №11(49). - С.134-143.

10. Семенова С.М. Аналітичний облік в управлінні капітальними інвестиціями на підприємствах водного транспорту. . [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe?...

11. Стоянова-Коваль С.С. Особливості обліку інвестицій із застосуванням МСФЗ в аграрних підприємствах /С.С. Стоянова-Коваль, Н.С. Морозюк// Аграрний вісник Причорномор'я. - Економічні науки. – 2014. -№75. – С.112-119.

References

Анотація

Очеретько Л.М, Сімановська О.О.

УДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З КАПІТАЛЬНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

Мета полягає в розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення документального відображення операцій з капітальними інвестиціями, що забезпечить формування у поточному обліку і звітності якісної, достовірної та своєчасної інформації необхідної для прийняття рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами.

Методика дослідження. Метод теоретичного узагальнення став підґрунтям розробки методики документального відображення операцій з капітальними інвестиціями. Логічний метод, методи індукції та дедукції, групування та узагальнення виступили основою визначення критеріїв визнання незавершених капітальних інвестицій. Метод монографічний використано при викладенні результатів дослідження.

Результати дослідження полягають у обґрунтовані потреби розмежування капітальних інвестицій за результативним підходом на завершені та незавершені. Розглянуто порядок документального відображення операцій з незавершеними капітальними інвестиціями та розроблено практичні рекомендації щодо його удосконалення.

Наукова новизна результатів дослідження полягає в удосконаленні документального відображення операцій з капітальними інвестиціями шляхом розробки форм первинних документів, запровадження яких у практиці вітчизняних підприємств дозволить спростити узагальнення інформації в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, а також фінансовій звітності підприємств.

Практична значущість результатів дослідження полягає в тому, що запровадження на практиці поданих пропозицій щодо удосконалення документального відображення операцій з капітальними інвестиціями спростить узагальнення інформації по операціям з капітальними інвестиціями в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, а також забезпечить достовірність відображення незавершених капітальних інвестицій у рядку 1005 ф.1 Баланс «Звіт про фінансовий стан».

Ключові слова: капітальні інвестиції, незавершені капітальні інвестиції, документальне відображення, операції з капітальними інвестиціями

Аннотация

Очеретько Л.М, Симановская О.О.

УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С КАПИТАЛЬНЫМИ ИНВЕСТИЦИЯМИ

Цель состоит в разработке практических рекомендаций по усовершенствованию документального отражения операций с капитальными инвестициями, что обеспечит формирование в текущем учете и отчетности качественной, достоверной и своевременной информации, необходимой для принятия решений как внутренними, так и внешними пользователями.

Методика исследования. Метод теоретического обобщения стал основой разработки методики документального отражения операций с капитальными инвестициями. Логический метод, методы индукции и дедукции, группировки и обобщения выступили основой определения критериев признания незавершенных капитальных инвестиций. Монографический метод использовано при изложении результатов исследования.

Результаты исследования состоят в обосновании потребности разграничения капитальных инвестиций за результативным подходом на завершенные и незавершенные. Рассмотрен порядок документального отражения операций с незавершенными капитальными инвестициями и разработаны практические рекомендации по его усовершенствованию.

Научная новизна результатов исследования состоит в усовершенствовании документального отражения операций с капитальными инвестициями путем разработки форм первичных документов, введение которых в практике отечественных предприятий позволит упростить обобщения информации в регистрах синтетического и аналитического учета, а также финансовой отчетности предприятий.

Практическая значимость результатов исследования состоит в том, что введение на практике поданных предложений по совершенствованию документального отражения операций с капитальными инвестициями упростит обобщения информации по операциям с капитальными инвестициями в регистрах синтетического и аналитического учета, а также обеспечит достоверность отражения незавершенных капитальных инвестиций в строке 1005 ф. 1 Баланс «Отчет о финансовом состоянии»).

Ключевые слова: капитальные инвестиции, незавершенные капитальные инвестиции, документальное отражение, операции с капитальными инвестициями