

Озімок Валерій

студент

Західноукраїнський національний університет

КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Вивчаючи будь-які процеси, пов'язані з агропромисловим комплексом, необхідно враховувати, що він виступає як єдина багатогалузева система і вимагає гармонійного розвитку всіх напрямів і сфер. Функціональна структура АПК являє собою сукупність виробничо-технічних процесів, об'єднаних єдиною метою: забезпечення населення продовольством та іншими товарами народного споживання, вироблених із сільськогосподарської сировини. Основою АПК є виробничо-економічні зв'язки між стадіями процесу виробництва кінцевого продукту.

Об'єктами бухгалтерського обліку є майно, джерела формування цього майна, зобов'язання організації, господарські процеси та результати, зокрема капітальні інвестиції. Зі свого боку, капітальні інвестиції як складова частина інвестицій мають свої об'єкти обліку. Як стверджує Н. М. Малюга, «Бухгалтерський облік має забезпечити відображення всіх проявів капіталу: капітал – майно (активи), капітал – власність (пасиви), капітал – функція» [5].

На практиці в сільськогосподарських організаціях облік капітальних вкладень здійснюється насамперед за об'єктами. У зв'язку із цим необхідно чітко уявляти класифікацію об'єктів обліку капітальних інвестицій у сучасних умовах. Інвестиційна діяльність як одна із видів господарських операцій призводить до змін у структурі капіталу організації, зростання вартості активів. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічної вигоди в майбутньому. Економічна вигода визначається як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів [11].

Виділяють три основні ознаки у сучасних визначеннях активів: походження з минулих господарських операцій, отримання економічної вигоди в майбутньому, контроль над доступом до таких вигід сторонніх осіб. «Потенційний дохід» є основою економічної сутності всіх активів. Ця умова є дуже важливою, а за її відсутності визнання активу є неможливим. «Контроль над активом» означає властивість господарського суб'єкта користуватися вигодами, що приносить актив у процесі досягнення своїх цілей і забороняти чи обмежувати доступ інших суб'єктів до таких вигід [10, с. 264– 267].

Варто зауважити, що національні стандарти бухгалтерського обліку, що діють в Україні, за методологічними підходами відрізняються від міжнародних. Тому, щоб інформація була зрозумілою для іноземного інвестора, фінансові звіти змушені складати за міжнародною методикою. Однак, крім Міжнародних стандартів фінансової звітності, прийнятих в Європі, також існують американські (GAAP) та австралійські (AARF), які різняться між собою. Така ситуація змушує до значних додаткових витрат на підготовку інформації, її трансформацію за правилами іншої країни та здебільшого залежить від компетенції, знань та професійного судження бухгалтера, тобто дані частково втрачають свою достовірність. Це призводить до затримки виходу капіталів на фінансові ринки, ускладнює прийняття рішення інвесторами, створює труднощі в реалізації спільних міжнародних проєктів, об'єднанні корпорацій. У зв'язку із цим спеціалісти Великої Британії розробили так звані «істинні показники», що дозволяють нівелювати інституційні перепони.

Головною метою обліку на підприємстві є надання достовірної та вичерпної інформації про стан активів і пасивів зацікавленим сторонам із метою прийняття своєчасних управлінських рішень. У підтвердження цього можна навести один із принципів бухгалтерського обліку – принцип повного висвітлення, тобто вся інформація про стан капіталу суб'єкта господарювання та його рух повинна своєчасно та повною мірою відобразитися. Також одним із важливих принципів обліку є принцип превалювання сутності над формою. Тобто ті витрати, які на думку бухгалтера не впливають суттєво на показники звітності, в ній окремими позиціями не повинні зазначатися.

До цього нас змушує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким, суттєвою вважається інформація, відсутність якої може

вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства [7].

Якщо брати до уваги користувачів інформації, то насамперед повинні враховуватись інтереси можливих інвесторів, акціонерів, а не кредиторів, адже перші зацікавлені в стратегічному розвитку підприємства в довгостроковій перспективі. Для кредиторів потрібно надавати дані про показники фінансової стійкості та платоспроможності. Інвесторів цікавить інформаційний проспект стосовно структури балансу, показники інвестиційної привабливості, ділової активності, співвідношення доходів та витрат.

За дослідженнями В. А. Дерія та Т. Г. Камінської, до основних об'єктів обліку та аналізу інвестицій треба віднести їхній обсяг і структуру, а сам аналіз варто здійснювати за такими етапами: 1) аналіз інвестиційної привабливості; 2) аналіз інвестиційних проєктів: а) способи оцінки, які базуються на даних бухгалтерського обліку; б) способи оцінки, які ґрунтуються на дисконтуванні; 3) аналіз фінансових інвестицій [4, с. 571].

У діяльності сільськогосподарських виробників основними об'єктами інвестування виступають виробничі споруди, машинно-тракторний парк, земельні ділянки і об'єкти природокористування, нематеріальні активи, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження та інші об'єкти, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю.

В умовах розвитку ринкових відносин організація облікової роботи повинна бути більш тісно взаємопов'язана з формами господарювання та організаційною структурою аграрних формувань, відповідати їхнім технологічним і економічним особливостям. Окрім того, що витрати щодо капітальних інвестицій формуються за об'єктами обліку, також необхідно їх формування за місцями виникнення. При цьому суб'єктами обліку капітальних вкладень має бути формування витрат у розрізі виробничих підрозділів, цехів, виробничих ділянок та інших місць виникнення. Однак на практиці такий поділ відсутній.

Як об'єкти обліку виділяють окремі види і групи капітальних вкладень, які групуються залежно від свого економічного змісту. Під час обліку витрат, пов'язаних із придбанням у власність підприємства прав на земельні ділянки та об'єкти природокористування об'єктами обліку є види земельних угідь (рілля, сіножаті, пасовища і т. д.), окремі об'єкти природокористування. У розрізі ж об'єктів облік ведеться за видами витрат, пов'язаних із придбанням у власність цих об'єктів (вартість окремих ділянок, витрати, пов'язані з державним оформленням і оцінкою угідь та ін.). Окрім зазначення виду земельних угідь відображається їхнє місце розташування (наприклад: рілля, поле) [13].

Об'єктами обліку витрат, пов'язаних із спорудженням будівель, є окремі об'єкти основних засобів із зазначенням способу будівництва (господарський або підрядний) та виду будівельних робіт (нове будівництво, розширення, реконструкція, технічне переозброєння). Типові приклади: нове будівництво адміністративної споруди молочної ферми, господарський спосіб; проєктно-кошторисна документація на свиноферму тощо. У разі здійснення будівництва підрядним способом виконані підрядною організацією роботи враховуються за договірною вартістю та видами робіт, з обов'язковим виділенням витрат на будівельно-монтажні роботи, обладнання та інші витрати.

У разі придбання основних засобів об'єктами обліку є окремі об'єкти основних засобів, наприклад: холодильні установки, комбайн, тістомішалка тощо. Одночасно із ціною таких активів в обліку знаходять відображення витрати, пов'язані з їх придбанням, а саме витрати на доставку, відрядження та інші.

У разі здійснення капітальних вкладень у нематеріальні активи об'єктами обліку служать: права користування земельними ділянками, природними ресурсами, патенти, програмні продукти, науково-дослідні розробки, торгові марки і товарні знаки, ліцензії та ін. Крім витрат на придбання нематеріальних активів, організація може нести додаткові витрати на доведення об'єктів до умов експлуатації, в яких вони придатні до використання в запланованих цілях.

Особливу групу капітальних вкладень в аграрних формуваннях складають витрати на формування основного дорослого стада продуктивної та робочої худоби. Як об'єкти обліку витрат цієї групи капітальних вкладень виділяються окремі види і групи тварин у межах галузей: велика рогата худоба (молочне та м'ясне скотарство), свині, вівці, коні, воли робочі і т. д.

Крім об'єктів обліку капітальних інвестицій, групування за деякими видами цієї категорії витрат може здійснюватися за елементами та статтями. У системі фінансового обліку передбачено групування витрат за елементами, а в системі управлінського обліку – за статтями витрат. Наприклад, за двома категоріями капітальних вкладень, до них відносяться витрати на будівництво виконані господарським способом, і витрати на закладку та вирощування молодих багаторічних насаджень, облік здійснюється за встановленою в господарствах номенклатурою статей.

Облік витрат на закладку та вирощування молодих багаторічних насаджень ведеться за статтями калькуляції, встановленими для галузі рослинництва, оскільки технологія та характер виробничих процесів тут мало чим відрізняються від загальної технології галузі рослинництва. Однак на практиці спеціалізовані садівничі організації облік витрат ведуть за самостійно розробленою номенклатурою статей. При цьому вони дуже сильно відрізняються від рекомендованої класифікації, не повністю враховують специфіку діяльності організації і не дають достатньої інформації для прийняття оперативних управлінських рішень.

Окремим об'єктом обліку в інвестицій виступають джерела їх фінансування. Згідно із Законом України «Про інвестиційну діяльність» вона може здійснюватися з [12]: власних фінансових ресурсів інвестора (прибуток, амортизаційні відрахування, грошові нагромадження й заощадження громадян, юридичних осіб, відшкодування збитків стихійного лиха, від аварій, тощо); позичкових фінансових коштів інвестора (банківські та бюджетні кредити облігаційні позики,); залучених фінансових коштів інвестора (кошти, одержані від продажу акцій, пайові та інші внески громадян і юридичних осіб); бюджетних інвестиційних асигнувань; безоплатних та благодійних внесків, пожертвувань організацій, підприємств і громадян.

Н. В. Чирик пропонує виділяти такі види капітальних інвестицій [14, с. 536–537]:

1) капітальні інвестиції в оновлення необоротних матеріальних та нематеріальних активів із метою зниження виробничих витрат та збільшення випуску (якості) продукції, а також основні засоби, матеріали, обладнання, устаткування та комплектуючі вироби для створення нових виробництв, зокрема із впровадженням енергоощадних технологій;

2) виробничо-інфраструктурні капітальні інвестиції (передбачають придбання комп'ютерів, факсів, охоронних приладів, камер схову та інше);

3) інноваційні капітальні інвестиції (або капітальні інвестиції інноваційного призначення) – вкладення грошових коштів, майнових та інтелектуальних цінностей у відтворення необоротних активів (підготовка виробництва для впровадження інновацій, придбання нових технологій, придбання машин та обладнання та інші витрати) інноваційного спрямування, результатом якого є інноваційно-економічний ефект;

4) еколого-соціальні інвестиції – витрати на придбання та відтворення необоротних активів соціального та екологічного призначення (раціональне зберігання та утилізація відходів виробничої та невиробничої діяльності, встановлення водоочисних систем, будівництво та утримання житлових будинків, дитячих садків та інше);

5) інші капітальні інвестиції, що не заборонені законодавством.

За дослідженнями Л. В. Нападовської, «Основними об'єктами фінансового обліку є [8, с. 25–26]: активи і зобов'язання підприємства (установи, організації); власний капітал; витрати за їх елементами і доходи за їх видами; фінансові результати діяльності підприємства та їх розподіл; господарські операції і процеси, що здійснюються із зазначеними вище об'єктами, управлінського обліку: а) витрати поточні і капітальні та вигоди підприємства в цілому й окремих його структурних підрозділів; б) собівартість як форма цільового спрямування витрат».

Отже, капітальні інвестиції – це витрати на розширення, реконструкцію, технічне переобладнання наявних та будівництво нових, основних засобів виробничого та невиробничого призначення. Витрати понесені на капітальний ремонт будівель, споруд та інших видів основних засобів до капітальних інвестицій не зараховують, тому віднести їх до інвестиційних не можна. До капітальних інвестицій належать капітальні видатки пов'язані з капітальним будівництвом, реконструкцією чи реставрацією.

Список використаних джерел

1. Белова І.М., Семенишена Н.В. Гармонізація і стандартизація як об'єктивна необхідність кумулятивізму інституту бухгалтерського обліку. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2018. № 3-4. С. 7–15.
2. Белова І.М., Завитій О.П., Семенишена Н.В. Генезис холдингів та агрохолдингів в Україні як інституційних одиниць. Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. 2019. Вип. 30. С. 84-93.
3. Бруханський, Р. Ф. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський, М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.
4. Дерій В. А., Камінська Т. Г. Облік і аналіз капітальних інвестицій для забезпечення розвитку процесу виробництва. Проблеми економіки. 2015. № 3. С. 258–266.
5. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку. Житомир, 2005. 548 с.
6. Мацюк, Владислав Організація обліку інвестиційної політики в сучасних умовах [Текст] / Владислав Мацюк, Ірина Белова // Цифрова економіка: тренди та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 300-305.
7. Мэтьюс М. Р., Перера М. Б. Теория бухгалтерського учета : ученик / пер. с англ.; под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
8. Нападковська Л. В. Управлінський облік. К. : Книга, 2004. 544 с.
9. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій [Текст] : колект. моногр. / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова [та ін.]. - Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. - 388 с.
10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства : Наказ Міністерства економіки України № 14 від 19.01.2006 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/v0014665-06>.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
12. Про інвестиційну діяльність : Закон України № 1560-XII від 18.09.1991 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>
13. Сергєєва Н. В. Ідентифікація капітальних інвестицій як об'єкту бухгалтерського обліку. Бізнес-навігатор. 2019. Випуск 6 (56). С. 214–219.
14. Чирик Н. В. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій на промислових підприємствах. Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка». 2009. № 647. С. 535–539.