

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

© Чирик Н.В., 2009

Досліджено організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій та роль капітальних інвестицій інноваційного спрямування в бухгалтерському обліку, визначено основні завдання в обліку та запроваджено додаткові субрахунки другого та третього порядків.

**Investigational organizationally methodical aspects of account of capital investments and role of capital investments of innovative direction at a record-keeping, certainly basic tasks in an account and the additional sub-accounts of the second and third orders are inculcated.**

**Постановка проблеми.** Методологія та організація бухгалтерського обліку капітальних інвестицій зазнала трансформаційних змін з початком 2000 року. Це рік докорінних змін в бухгалтерському обліку. З 1 січня було введено новий План рахунків і національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Тільки тепер інвестування набуло чинності самостійного виду діяльності з конкретизованими об'єктами обліку, доходами, витратами та фінансовими результатами.

У попередньому плані рахунків для обліку капітальних інвестицій призначався рахунок 33 «Капітальні вкладення», але він мав ряд недоліків (придбання основних засобів відбувалося без його використання, витрати на доставку і розвантажувальні роботи включалися до поточних витрат). Як наслідок, «недовикористання» рахунка в бухгалтерському обліку фактично призводило до заниження фактичної вартості придбаних основних засобів, відповідно – завищення поточних витрат.

Важливим недоліком нововведень є відсутність окремого П(С)БО для регламентації капітальних інвестицій щодо питань обліку та інформаційного подання. Інвестиції є організаційно-необхідною умовою функціонування будь-якого підприємства, серед яких важливе місце займають капітальні інвестиції.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Я. Крупка зазначає факт міжнародної практики, за якого інвестиціями визнаються лише вкладення в інші, сторонні суб'єкти господарювання, за винятком власної матеріально-технічної бази підприємства [1, с. 95].

М.І. Бондар пропонує вживати термін «капітальні вкладення» як внутрішнє поняття формування структури активів, які можуть здійснюватися як за рахунок зовнішніх джерел – інвестицій, позик, кредитів, так і за рахунок внутрішніх – власних оборотних засобів, джерелом поповнення яких є прибуток. Так буде забезпечена взаємодія з зовнішнім поняттям інвестиції, що передбачає фінансовий або у вигляді інших активів потік, який надходить на підприємство з зовнішніх джерел і завдяки цьому приносить дохід інвестору [2, с.28].

**Мета статті** – розгляд в інвестиційному процесі капітальних інвестицій залежно від специфіки джерела фінансування.

**Виклад основного матеріалу.** Для правильного відображення капітальних інвестицій в обліку необхідно керуватися такими нормативними документами: П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»,

П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал», Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291.

Аналізуючи нормативно-правове та методичне забезпечення наведемо узагальнююче визначення капітальних інвестицій – це сукупність витрат підприємства, спрямованих на придбання, виготовлення, розширення, модернізацію чи реконструкцію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних необоротних активів, з метою отримання доходу чи економічної вигоди в майбутньому.

Активний калькуляційний рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку капітальних інвестицій. За дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" відображається збільшення витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

Залежно від об'єктів інвестування виділимо такі групи капітальних інвестицій [3, с. 23–29]:

1. Капітальні інвестиції в основні засоби ( земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, машини та обладнання, робочу і продуктивну худобу, інші основні засоби).

2. Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи (бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові споруди, інвентарна тара, інші необоротні матеріальні активи).

3. Капітальні інвестиції в нематеріальні активи (права користування природними ресурсами, права користування майном, авторські та суміжні з ними права, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи, інші нематеріальні активи).

Розглянувши зазначені групи, проаналізувавши капітальне інвестування підприємств харчової промисловості, доцільно запровадити такі види капітальних інвестицій:

1. *Капітальні інвестиції в оновлення матеріальних і нематеріальних необоротних активів* з метою зниження виробничих витрат та збільшення випуску (якості) продукції, а також основні фонди, 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 (придбання нових технологій, підготовку виробництва для впровадження інновацій, придбання машин та обладнання, пов'язані з упровадженням інновацій та інші витрати) інноваційного спрямування, результатом якого є інноваційно-економічний ефект. Розглянемо їх детальніше.

Відтворення необоротних активів інноваційного спрямування означає придбання, будівництво, заміну, оновлення, модернізацію, поліпшення, реструктуризацію необоротних активів інноваційного спрямування через комплекс практичних дій, спрямованих на використання науково-технічних результатів.

Внаслідок того, що термін корисного використання необоротного активу інноваційного призначення зростає, можемо стверджувати про наявність витрат капітального інвестування інноваційного призначення. Важливим є введення вартості робіт інноваційного призначення до капітальних інвестицій інноваційного призначення зі збільшенням у майбутньому первісної вартості необоротних активів інноваційного характеру.

Необоротні активи інноваційного призначення включають:

1. Основні засоби, що пов'язані з упровадженням інновацій.

Придбання машин та обладнання, пов'язані з упровадженням інновацій — це придбання прогресивних (за новою технологічною основою) машин, устаткування та інших засобів виробництва та обладнання, враховуючи інтегроване програмне забезпечення, необхідних для упровадження нових чи вдосконалених технологічних процесів, машин та обладнання, які не вдосконалюють виробничі потужності, але необхідні для випуску нової продукції (наприклад,

додаткові формувальні та пакувальні машини), незалежно від того, придбані вони окремо чи в комплекті з документами комерційних таємниць.

2. Інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи з придбання нових технологій.

Придбання нових технологій — це придбання нових технологій, які використовуються для реалізації технологічних інновацій, ураховуючи придбання підприємством: виключних майнових прав власності на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, ліцензій, ліцензійних договорів на використання зазначених об'єктів; комерційних таємниць (формули, розрахунки, плани, креслення, незапатентовані винаходи та інше; інструкції, опис, вимоги, дані, методи і методики); проектів; технологій в розукомплектованому вигляді; товарних знаків (товарні знаки, придбані у зв'язку з проведенням підприємством інновацій); інших інжинірингових, консалтингових послуг (виключаючи дослідження і розробки), придбані від сторонніх організацій, приватних осіб тощо (без урахування виробів, зразків, машин, апаратів, комплектуючих або запасних частин, інструментів тощо, що придбані в комплекті з документами). Підприємство може придбати технологію як у матеріальній, так і в нематеріальній формі. Інші витрати інноваційного характеру — це всі витрати капітальних робіт необоротних активів інноваційного спрямування.

3. Придбані та отримані нематеріальні активи з підготовки виробництва для впровадження інновацій.

Підготовка виробництва для впровадження інновацій — це виробниче проектування, інші види робіт з підготовки виробництва для випуску нових продуктів, упровадження нових методів їх виробництва. Виробничі проектно-конструкторські роботи, пов'язані з технологічним оснащенням, організацією виробництва і початковим етапом випуску продукції. До них може відноситись проектування промислового об'єкта (зразка), інші проектно-конструкторські роботи, скеровані на окремі виробничі процеси і методи, технічні специфікації, експлуатаційні особливості (властивості), необхідні для виробництва технологічно нових продуктів та здійснення нових процесів. Указані роботи не входять до складу досліджень і розробок та належать, як правило, до початкової стадії проекту створення нових продуктів чи технологічних процесів.

Для прийняття рішення про капітальне інвестування інноваційного призначення необхідно мати комплекс певної інформації. Джерела такої інформації: форма № 2 «Звіт про фінансові результати», форма № 2-кб «Звіт про будівництво будівель і споруд», форма № 2-інвестиції «Звіт про капітальні інвестиції», форма № 2-кб (потужності) «Звіт про введення в дію основних фондів, будівель, споруд, та потужностей», форма № 10-ЗЕЗ «Звіт підприємства (організації) про інвестиції в Україну».

Відомий вчений М. Хучек трактує інновації як «зміни в техніці, технології, організації, екології, економіці, а також соціальному житті підприємства [4, с.67]. Отже, характерною ознакою інновації є науково-технічна новизна та практичне застосування її у виробничій діяльності, на важливому аспекті якого необхідно зосередити увагу удосконалення обліку капітальних інвестицій саме інноваційного спрямування.

Головними цілями інноваційних капітальних інвестицій є: проведення реорганізації (уведення нових організаційних форм: продукти, сировина, технологічні процеси), створення нових форм виробництва із впровадженням економії ресурсів. Актуальності ці питання набули з світовими проблемами вичерпаності ресурсів, а сьогодні, в умовах світової економічної кризи, набули значення необхідного вирішення.

Так, в Законі України від 18.12.08 р. №694-VI Президент України запровадив до 01.01.2011 р. дві пільги: звільнити від ввізного мита, податку на додану вартість основні фонди, матеріали, обладнання, устаткування та комплектуючі вироби, крім підакцизних товарів, які промислові підприємства (їх перелік затверджений) ввозять для створення нових виробництв із впровадженням енергоощадних технологій, що є гарантованим стимулом для здійснення капітальних інвестицій інноваційного характеру.

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.*

На субрахунку 151 "Капітальне будівництво" відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. Важливою умовою підрядного способу виконання робіт є умова здійснення витрат з виробництва безпосередньо самим підрядчиком. На цьому субрахунку ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва.

До будівельних робіт належать: будівництво нових, реконструкція та модернізація існуючих приміщень, будівництво і обладнання житлових, культурно-побутових будинків і споруд та монтаж використовуваних при цьому будівельних конструкцій, обладнання та спорудження артезіанських свердловин, санітарно-технічних вузлів, водогону, каналізації, основ і фундаментів під опорні конструкції, обладнання тваринницьких приміщень автонапувалками, підвісними і наземними дорогами, будівництво різних споруд для зрошувальних і осушувальних систем. Уточнимо поняття: нове будівництво – зведення нового об'єкта з завершеним технологічним циклом згідно із затвердженими проектами, перепрофілювання – повна заміна технології виробничого процесу з метою випуску нової продукції, реконструкція – здійснюване за єдиним проектом повне або часткове переобладнання виробництва без будівництва нових та розширення діючих цехів основного виробничого призначення, модернізація – удосконалення машин, обладнання на інноваційній основі.

На нашу думку, субрахунок 151 «Капітальне будівництво» потребує деякого реформування, а саме: відкрити рахунки третього порядку щодо видів поліпшень 1511 Капітальні інвестиції в модернізацію, 1512 Капітальні інвестиції в реконструкцію, 1513 Капітальні інвестиції в добудову, 1514 Капітальні інвестиції в реорганізацію, 1515 Капітальні інвестиції в перепрофілювання та інші види поліпшень, 1516 Капітальні інвестиції в ремонти, які капіталізуються, 1517 Капітальні інвестиції в ремонти, які не капіталізуються.

Введення зазначених субрахунків третього порядку забезпечить обліковою інформацією управлінські потреби для оперативного аналізу капітальних інвестицій відповідно до форм капітального інвестування. Методичними рекомендаціями із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р № 356, встановлено ведення синтетичного обліку капітальних інвестицій у Журналі 4, аналітичний – у відомості 4.1. Однак відомість 4.1. децю не відповідає вимогам користувачів, оскільки для оперативності управлінської інформації необхідно запровадити інформаційну конкретизацію робіт відповідних субрахунків третього порядку та, як запропонував раніше науковець З. Задорожній, надавати інформацію в розрізі об'єктів [8]. Таке поєднання інформації надасть можливість використовувати відомість як важливе джерело управлінської інформації щодо капітального інвестування.

Відповідно, субрахунок 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби" (крім об'єктів будівництва та основного стада).

На субрахунку 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів" відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

На субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи".

На субрахунку 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів" ведеться облік витрат на придбання або вирощування (створення) довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи", зокрема на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, та формування основного стада робочої і продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 "Поточні біологічні активи").

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться за видами основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів, за окремими об'єктами капітальних вкладень – інвентарними об'єктами.

Відповідно в аналітичному обліку витрати групуються у розрізі затрат на такі види робіт:

- Проектно-вишукувальні роботи;
- Будівельні роботи;
- Роботи з монтажу устаткування;
- Придбання устаткування, що потребує монтажу;
- Придбання устаткування, що не потребує монтажу;
- Придбання інструментів та інвентарю;
- Інші капітальні роботи і витрати (відведення земельних ділянок, вирощування багаторічних культур, формування основного стада, транспортування устаткування).

Отже, сформулюємо основні завдання бухгалтерського обліку капітальних інвестицій інноваційного спрямування: достовірне і своєчасне відображення у відповідних документах обсягів та об'єктів будівельно-монтажних робіт і витрат на капітальні інвестиції з придбання або створення інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів інноваційного характеру; достовірне і об'єктивне формування вартості інноваційних об'єктів капітального інвестування; належне відображення витрат на незавершене будівництво; контроль за дотриманням фінансової дисципліни; контроль за економічним витрачанням матеріальних і трудових ресурсів на будівництво нових об'єктів.

Проаналізувавши джерела інвестиційних ресурсів харчової промисловості України, виявили тенденцію до залучення власних коштів підприємства на поліпшення матеріальних та нематеріальних необоротних активів. Кредитні ресурси супроводжуються великими відсотковими ставками, які для промисловців залишаються економічно не вигідними. Коштів державного бюджету не вистачає для вирішення поставлених цілей.

Реструктуризація підприємств Концерну «Укрспирт» через науково-технічне оновлення виробництва, впровадження ефективних ресурсощадних та екологічно безпечних технологій можлива за допомогою систематизації на капітальні інвестиції інноваційного характеру власних коштів підприємств (нерозподіленого прибутку та амортизації) за допомогою створення відповідного фонду. Бухгалтерський облік передбачає створення відповідних фондів як об'єктів фінансового обліку: спеціальні, економічного стимулювання та інші [5, с.37].

Такі науковці, як В.С. Лень та В.В. Гливенко пропонують до рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» відкрити субрахунок 489 «Фонд цільового фінансування капітальних інвестицій», кореспондувати з яким буде 189 «Формування фонду цільового фінансування капітальних інвестицій» [7, с.370]. Негативною властивістю такого процесу є консервація грошових коштів, вилучення їх на певний строк з участі в операційній діяльності підприємства. Т.П. Остапчук пропонує відкрити субрахунок 157 «Внески на здійснення капітальних інвестицій», 315 «Поточний рахунок для відтворення необоротних активів», 426 «Фонд на відтворення необоротних активів» [6, с.105]. Запропоновані авторами фонди є всезагальні для капітального інвестування і не враховують специфіки видів капітального інвестування. Так, перед концерном харчової промисловості постає питання: як визначити в такому фонді кількість коштів для капітального інвестування необоротних активів інноваційного характеру.

Тому, на нашу думку, необхідно створити фонд капітальних інвестицій відповідно до класифікації видів капітальних інвестицій: фонд капітальних інвестицій інноваційного призначення та інші, за допомогою якого підприємство створюватиме відповідний фонд для досягнення певної мети капітального характеру. Його склад передбачає: амортизаційні відрахування необоротних активів інноваційного характеру (не інноваційного – не більше 15 % від вартості необоротних активів), нерозподілений прибуток, цільові надходження, резервний капітал.

Для вдосконалення методики обліку капітальних інвестицій інноваційного характеру пропонуємо ввести такі субрахунки: 185 «Формування фонду на відтворення необоротних активів інноваційного призначення», 315 «Поточний рахунок для відтворення необоротних активів інноваційного призначення в національній валюті», 316 «Поточний рахунок для відтворення необоротних активів інноваційного призначення в іноземній валюті», 485 «Фонд цільового фінансування капітальних інвестицій інноваційного призначення».

Отже, розгляд організаційно-методичних аспектів обліку капітальних інвестицій як основи для формулювання визначення капітальних інвестицій інноваційного призначення, основних завдань щодо їх обліку, склад необоротних активів інноваційного призначення та додаткові субрахунки обумовлюють можливість розвитку бухгалтерського обліку у інноваційному спрямуванні. Фонд цільового фінансування капітальних інвестицій інноваційного призначення забезпечує надійність та цільове використання коштів за визначеним призначенням. Запропоновані додаткові рахунки забезпечать ґрунтовне відображення в регістрах бухгалтерського обліку операцій з капітального інвестування інноваційного характеру.

1. Крупка Я. Інвестиційна діяльність: визнання в обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств // Вісник ТНЕУ. – 2008. – № 3. – С.92–98. 2. Бондар М.І. Недосконалість обліку капітальних інвестицій. Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: У 2 ч., Ч. 1 // Матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф., 10–11 жовтня 2008 р. / Відп. за випуск М.Н. Коцупатрій. – К.: КНЕУ, 2008. – С.25–28. 3. Національні стандарти бухгалтерського обліку з останніми змінами і доповненнями станом на 5 лютого 2003 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 14. – С. 23–29. 4. Хучек М. Социально-экономическое содержание инновации на предприятии // Вестник Московского университета. Сер. Экономика. –1995. – № 1. – С. 62–71. 5. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – С.37. 6. Остапчук Т.Г. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення: Дис.канд.екон.наук: 08.06.04 / Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль, 2004. – С.104–106. 7. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навч. посібник / За ред. В.С. Лєня. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – С.370.

УДК 351.72

О.Л. Шашкевич

Тернопільський національний економічний університет,  
кафедра фінансів

## ЕТИМОЛОГІЯ, СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

© Шашкевич О.Л., 2009

**Розглянуто етимологічну та економічну сутність фінансового контролю, що здійснюється державою, його функції, призначення та механізм впливу на державне регулювання економіки. Визначено об'єкти державного фінансового контролю на макро- і мікрорівні.**

**In the article etymologic and economic essence of state financial control is considered, it's functions, purpose and mechanism of influence on government control of economy. Objects of state financial control on macro- and microlevels are conducted.**

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Фінансовий контроль займає важливе місце в системі управління фінансами. Будучи функціональним елементом системи управління фінансами, фінансовий контроль реалізує контрольну функцію фінансів, здійснюючи тим самим перевірку правильності вартісного розподілу валового внутрішнього продукту, а за певних обставин – і національного