

## ГАРМОНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

*Н. Л. Шишкова, к. е. н., доцент, НТУ «Дніпровська політехніка», nlshishkova@gmail.com, orcid.org/0000-0002-6675-8223,*

*О. Шевченко, студентка, НТУ «Дніпровська політехніка», aleksandrashevchenko62@gmail.com, orcid.org/0000-0002-8090-8611*

**Методологія дослідження.** У процесі розгляду системи бухгалтерського обліку капітальних інвестицій вітчизняних підприємств використано методи аналізу і синтезу, метод спостереження, прийоми індукції та дедукції, методи порівняння та аналогії, графічний, логічний та табличний методи. Методологічною основою дослідження були методи аналізу, синтезу та спостереження, що надали можливість актуалізувати основні проблеми бухгалтерського обліку капітальних інвестицій сьогодення. Прийоми дедукції та індукції були використані для визначення місця капітальних інвестицій в системі бухгалтерського обліку. Для побудови графіку документообігу та врахування факторів (подій), які впливають на процес капітального інвестування, використано графічний метод. Для визначення особливостей обліку капітальних інвестицій за МСФЗ застосовано метод порівняння. Метод узагальнення був використаний при систематизації результатів порівняння національних П(С)БО та МСФЗ. При дослідженні обліку безоплатного отримання капітальних інвестицій було застосовано метод аналогії.

**Результати.** Виявлені відмінності в регламентації обліку капітальних вкладень між національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Сформовано деталізований графік документообігу при здійсненні капітальних інвестицій підприємствами України. Представлена схема процесу капіталовкладень у розрізі операцій придбання активів, створення їх власними силами та проведення будівельних робіт господарським та підрядним способами. Запропоновано вирішення проблеми узгодженості даних статистичної форми звітності № 2-ОЗ ІНВ з фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ. Запропоновано порядок обліку безоплатного одержання капітальних інвестицій при веденні обліку за П(С)БО та розглянуто альтернативні підходи щодо обліку таких операцій за МСФЗ.

**Новизна.** У ході моніторингу за процесом обліку капітальних інвестицій на практиці виявлено проблемні питання, що виникли через відсутність комплексного методичного забезпечення як з боку П(С)БО, так і зі сторони МСФЗ, і запропоновано шляхи їх вирішення.

**Практична значущість.** Розглянуті та систематизовані шляхи усунення наявних недоліків облікового процесу капіталовкладень можуть слугувати основою для розроблення методичних рекомендацій з обліку капітальних інвестицій.

**Ключові слова:** процес капітального інвестування, бухгалтерський облік, міжнародні стандарти фінансової звітності, статистична звітність, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, безоплатне отримання, фінансова звітність, капітальні інвестиції, графік документообігу, справедлива вартість.

**Постановка проблеми.** Процес інвестування є рушійною силою для оновлення діючих виробничих потужностей вітчизня-

них підприємств. Він забезпечується комплексом робіт, пов'язаних з проведенням проектно-вишукувальної та будівельної

діяльності, придбанням та/або створенням унікальних як матеріальних, так і нематеріальних активів власними силами підприємства. Процес капіталовкладення потребує прийняття стратегічних рішень з боку управлінського персоналу підприємства, для чого необхідна своєчасна та достовірна аналітична інформація. Вона може бути забезпечена лише бухгалтерським обліком та безпосередньо залежить від його якості. Облікова інформація про капітальні інвестиції використовується при формуванні плану інвестиційної діяльності, визначенні амортизаційної політики на поточний рік та на перспективу, заповненні форм фінансової та статистичної звітності й аналізу показників діяльності підприємства.

Водночас, капітальні інвестиції є важкою ділянкою обліку для бухгалтерів, оскільки потребують додаткових знань та компетентностей. Складність цієї ділянки обліку посилюється через відсутність комплексного методологічного підґрунтя у вигляді окремого положення (стандарту) бухгалтерського обліку. Це призвело до розкриття сутності капітальних інвестицій у контексті основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних та інших необоротних матеріальних активів на національному рівні. На рівні МСФЗ капітальні інвестиції взагалі відсутні як окремий об'єкт обліку, що ставить під загрозу узгодження показників фінансової та статистичної звітності вітчизняних підприємств.

Недостатність та недосконалість методики обліку капітально-інвестиційної діяльності підприємства призводить до проблем, вирішення яких відбувається на основі професійного судження кожного з бухгалтерів, яке не завжди є обґрунтованим. Цим зумовлена актуалізація проблем бухгалтерського обліку капітальних інвестицій, їх вирішення з метою прозорого інформаційного забезпечення процесу управління капіталовкладеннями підприємств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження вітчизняних науковців практичного та методичного спрямування щодо обліку та аналізу капітальних інвестицій присвячені обліку капітальних інвестицій за МСФЗ (А. В. Озеран і Р. С. Коршикова [1]), особливостям обліку у галузях ви-

робництва, таких як: сфера транспорту та логістики, сільського господарства (Г. І. Барбаш, Є. С. Гортовенко та А. В. Бурковська [2]), та обліково-аналітичному забезпеченню процесу капітального інвестування (В. А. Дерій та Т. Г. Камінська [3]).

Частина з публікацій дослідників свідчить про наявність низки дискусійних проблем. Вчені наголошують на недосконалість визначення капітальних інвестицій, відсутність системної їх класифікації, неурегульованість критеріїв визнання та порядку оцінки, низьку інформативність первинних документів та реєстрів їх обліку, недосконалість методики синтетичного і аналітичного обліку, неузгодженість вимог фінансового і податкового обліку, незіставність показників фінансової та статистичної звітності. Навіть при наявності досліджень вітчизняних вчених, невирішеність питань на законодавчому рівні залишає проблему якісного обліку капітальних інвестицій й досі актуальною.

**Формулювання мети статті.** Метою статті є окреслення кола проблемних питань обліку капітальних інвестицій та методів їх вирішення за допомогою практико-орієнтованих наукових підходів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Одним з основних завдань бухгалтерського обліку капітальних інвестицій є здійснення безперервного, суцільного, взаємопов'язаного спостереження за господарськими операціями, які відбуваються. Для цього складаються первинні документи, які після завершення господарських операцій здаються до бухгалтерії. З метою забезпечення своєчасного надання документів для відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з капітального інвестування на підприємствах розробляється та затверджується графік документообігу. В ньому зазначається назва документів, їх строк здачі до бухгалтерії (її відділів) та відповідальні за це виконавці. Міра відповідальності таких виконавців встановлюється їх посадовими інструкціями. При розробленні графіку документообігу процес здійснення капітальних інвестицій розподіляється на етапи з призначенням виконавців. Схема процесу капітального інвестування із зазначенням назв документів в розрізі операцій з

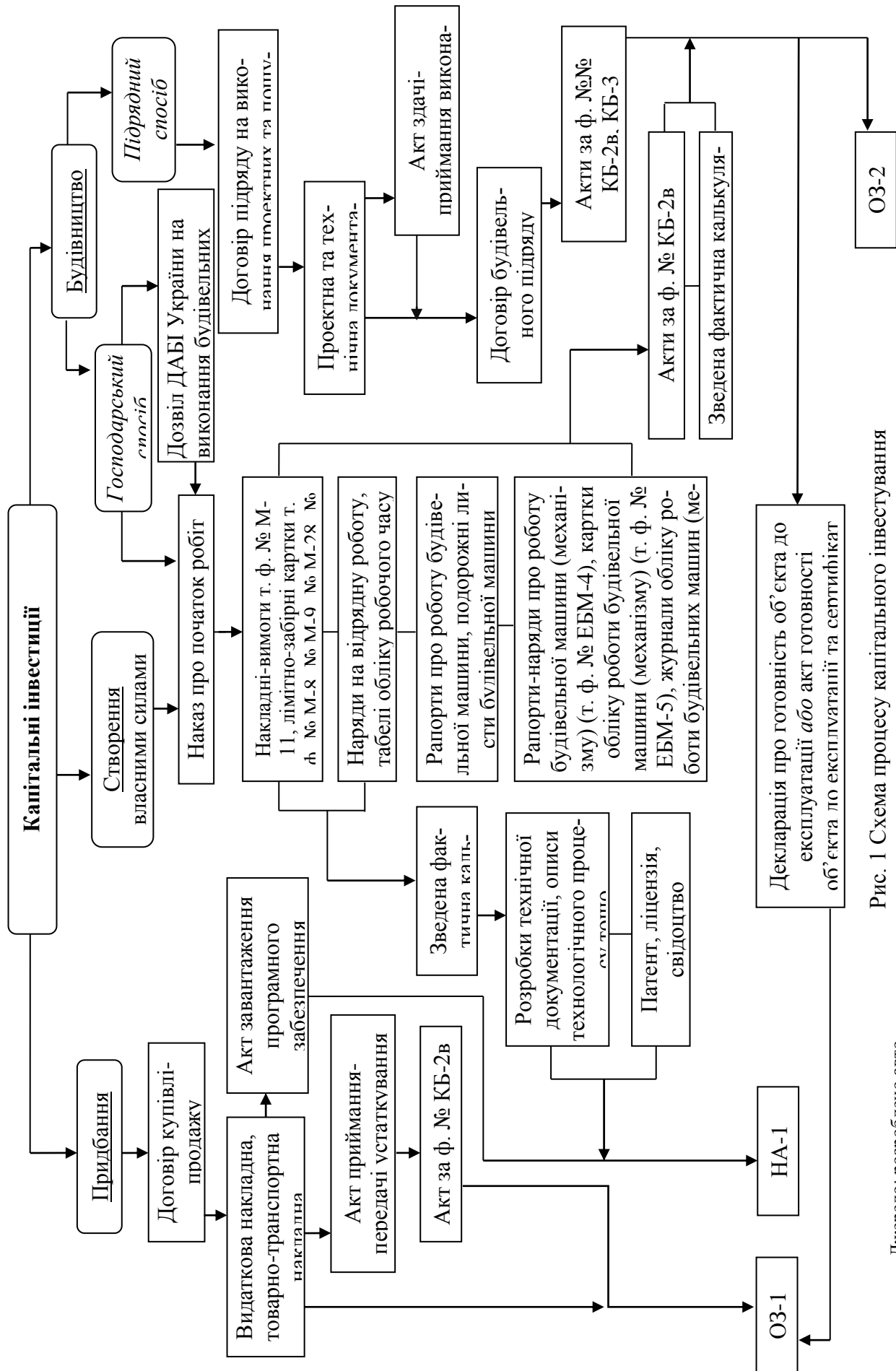


Рис. 1 Схеми процесу капітального інвестування

Джерело: розроблено автором

придбання капітальних інвестицій, їх створення власними силами та проведення будівельних робіт господарським та підрядним способами представлена на рис. 1. Відповідно до схеми процес капітального інвестування завершується введенням об'єктів до експлуатації та оформленням актів за т. ф. №№ ОЗ-1, НА-1, ОЗ-2.

Але документообіг, пов'язаний з капітальними інвестиціями, на цьому не закінчується. На основі даних первинного обліку складається фінансова звітність (форма 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форма

5 «Примітки до річної фінансової звітності»), формуються дані для проведення статистичного спостереження (форма № 2-ОЗ ІНВ «Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції», форма №2-інвестиції «Звіт про капітальні інвестиції», форма №1-кб «Звіт про виконання будівельних робіт»), проводиться аналіз виконання фінансового та інвестиційного планів підприємства та розробляються планові показники на майбутні періоди. Детальний графік документообігу капітальних інвестицій представлений у табл. 1.

Таблиця 1

**Графік документообігу капітальних інвестицій**

№ з/п	Найменування первинних документів і звітності	Строк здачі	Відповідальні Виконавці
1	2	3	4
1	Договір	Щоденно впродовж місяця	Економіст з матеріально-технічного забезпечення, договірної роботи – виконавець за договором
2	Наказ про початок робіт		Канцелярія підприємства, діловод(и) підприємства, підрозділів (відділів)
3	Видаткова накладна, товарно-транспортна накладна	Щоденно впродовж місяця, не пізніше 3-го числа місяця, наступного за звітним	Економіст з матеріально-технічного забезпечення, комірник
4	Акт завантаження програмного забезпечення		Комірник; майстер, бригада – виконавці робіт
5	Акт приймання-передачі устаткування до монтажу		
6	Накладні-вимоги т. ф. № М-11, лімітно-забірні картки т. ф. № М-8, № М-9, № М-28, № М-28а		
7	Наряди на відрядну роботу, таблиці обліку робочого часу		
8	Рапорти про роботу будівельної машини, подорожні листи будівельної машини		
9	Рапорти-наряди про роботу будівельної машини (т. ф. № ЕБМ-4), картки обліку роботи будівельної машини (т. ф. № ЕБМ-5), журнали обліку роботи будівельних машин (т. ф. № ЕБМ-6)		
10	Інша первинна документація		Виконавці робіт
11	Акти здачі-приймання виконаних робіт, за ф. №№ КБ-2в, КБ-3	Щоденно впродовж місяця, не пізніше 5-го числа місяця, наступного за звітним	Економіст з договірної роботи; майстер, бригада – виконавці робіт

1	2	3	4
12	Зведена фактична калькуляція	Щоденно впродовж місяця, не пізніше 6-го числа місяця, наступного за звітним	Бухгалтер
13	Проектна та технічна документація	Щоденно впродовж місяця	Виконавець робіт
14	Розробки технічної документації, описи технологічного процесу		Виконавець робіт з розробки НА
15	Патент, ліцензія, свідоцтво		
16	Акти за т. ф. №№ ОЗ-1, НА-1, ОЗ-2	Щоденно впродовж місяця, не пізніше 6-го числа місяця, наступного за звітним	Інженер з організації та експлуатації об'єктів ОЗ, НА підприємства (підрозділів, відділів)
17	Оборотна-сальдова відомість за рахунком 15 «Капітальні інвестиції»	Не пізніше 13-го числа місяця, наступного за звітним	Бухгалтер
18	Інформація для заповнення форми №1-кб «Звіт про виконання будівельних робіт» (місячна)	Не пізніше 14-го числа місяця, наступного за звітним	
19	Форма №1-кб «Звіт про виконання будівельних робіт» (місячна)	Не пізніше 15-го числа місяця, наступного за звітним [7]	Бухгалтер, відповідальна особа за подання статистичної звітності
20	Інформація для заповнення форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (проміжна)	Не пізніше 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Бухгалтер
21	Форма 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (проміжна)	Не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Бухгалтер, відповідальна особа за подання фінансової звітності
22	Інформація для заповнення форми №2-інвестиції «Звіт про капітальні інвестиції» (квартальна)	Не пізніше 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Бухгалтер
23	Форма №2-інвестиції «Звіт про капітальні інвестиції» (квартальна)	Не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним кварталом [6]	Бухгалтер, відповідальна особа за подання статистичної звітності
24	Інформація для заповнення звіту до фінансового плану підприємства (квартальна)	Не пізніше 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Бухгалтер
25	Звіт до фінансового плану підприємства (квартальна)	За I, II та III квартали – не пізніше 31 травня, 31 серпня та 30 листопада, за IV квартал – не пізніше 31 березня року, що настає за звітним періодом [4]	Бухгалтер, економіст з планування, економіст фінансового відділу
26	Інформація для аналізу освоєння капітальних інвестицій (квартальна)	Не пізніше 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Бухгалтер
27	Інформація для аналізу незавершених капітальних інвестицій (квартальна)		

1	2	3	4
28	Інформація для заповнення форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (річна)	Не пізніше останнього числа місяця, наступного за звітним роком	Бухгалтер
29	Форма 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (річна)	Не пізніше 28 лютого наступного за звітним року [5]	Бухгалтер, відповідальна особа за подання фінансової звітності
30	Інформація для заповнення форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (річна)	Не пізніше останнього числа місяця, наступного за звітним роком	Бухгалтер
31	Форма 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (річна)	Не пізніше 28 лютого наступного за звітним року [5]	Бухгалтер, відповідальна особа за подання фінансової звітності
32	Інформація для заповнення форми № 2-ОЗ ІНВ «Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції» (річна)	Не пізніше останнього числа місяця, наступного за звітним роком	Бухгалтер
33	Форма № 2-ОЗ ІНВ «Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції» (річна)	Не пізніше 28 лютого наступного за звітним року [6]	Бухгалтер, відповідальна особа за подання статистичної звітності
34	Інформація для аналізу освоєння капітальних інвестицій (річна)	Не пізніше останнього числа місяця, наступного за звітним роком	Бухгалтер
35	Інформація для заповнення звіту до фінансового плану підприємства (річна)	Не пізніше останнього числа місяця, наступного за звітним роком	Бухгалтер
36	Звіт до фінансового плану підприємства (річна)	Не пізніше 31 березня року, що настає за звітним періодом [4]	Бухгалтер, економіст з планування, економіст фінансового відділу
37	Інформація для заповнення звіту до інвестиційного плану підприємства (річна)	Не пізніше останнього числа місяця, наступного за звітним роком	Бухгалтер
38	Звіт до інвестиційного плану підприємства (річна)	Не пізніше 31 березня року, що настає за звітним періодом [4]	Бухгалтер, економіст з планування, економіст фінансового відділу

Джерело: розроблено авторами

При складанні статистичної звітності, а саме: форми № 2-ОЗ ІНВ «Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції», – нагальним постає питання зіставності даних з показниками фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Взагалі, питання узгодженості даних виникає через відображення у формі № 2-ОЗ ІНВ показників, сформованих з використанням реєстрів бухгалтерського обліку на основі плану рахунків, національних по-

ложень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених відповідними нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України, міжнародних стандартів фінансової звітності. Вимоги щодо цього містяться у офіційному роз'ясненні Держстату щодо форми державного статистичного спостереження № 2-ОЗ ІНВ (річна) «Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції».

Відповідно до роз'яснення, у рядку 1400 «Незавершені капітальні інвестиції» розділу 1 «Наявність і рух необоротних активів, амортизація» зазначаються дані щодо вартості незавершених капітальних інвестицій на початок та кінець року. Тобто та сама інформація, що і в рядку 1005 «Незавершені капітальні інвестиції» форми № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) за НП(С)БО 1. Але за МСФЗ капітальні інвестиції не підлягають окремому обліку і звітування щодо них відбувається у складі основних засобів, біологічних та нематеріальних активів. Також між національними та міжнародними стандартами обліку наявні відмінності у формуванні первісної вартості (собівартості) майбутніх основних засобів та нематеріальних активів, а тобто капітальних інвестицій. Детальне порівняння національного П(С)БО 7 та МСФЗ 16 щодо порядку обліку та відображення у фінансовій звітності капітальних інвестицій в основні засоби викладене у табл. 2.

Питання формування первісної вартості (собівартості) основних засобів за П(С)БО та МСФЗ має певні особливості в обліку фінансових витрат, витрат на запасні частини, резервне та допоміжне обладнання, витрат на демонтаж, переміщення та відновлення території, на якій розташований основний засіб, та сум сплачених коштів (перерахованих авансів) за майбутні основні засоби.

Начебто однакові вимоги між українською та «міжнародною» методологією ставляться до порядку обліку фінансових витрат: відсотків на кредити і позики. Параграф 9 МСБО 23 «Витрати на позики» визначає, що «витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, включаються до собівартості цього активу. Такі витрати на позики капіталізуються як частина собівартості активу, якщо існує ймовірність того, що вони принесуть суб'єктові господарювання майбутні економічні вигоди і що ці витрати можна достовірно оцінити» [9]. Відповідно до параграфу 5 МСБО 23 кваліфікаційним активом є актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду часу для підготовки його до передбачуваного використання або реалізації [9].

Параграфом 14 МСБО 23 визначені умови капіталізації витрат на позики загального характеру, які безпосередньо не відносяться на отримання кваліфікаційного активу. З метою визначення суми витрат за позиками, що підлягають капіталізації, підприємства повинні застосовувати норму капіталізації до витрат на кваліфікаційний актив. «Норма капіталізації повинна бути середньозваженою величиною витрат за позиками стосовно всіх позик суб'єкта господарювання, що непогашені протягом періоду. Однак, суб'єкт господарювання має виключити з цих розрахунків витрати за позиками, здійсненими спеціально з метою отримання кваліфікаційного активу допоки, значною мірою, усі заходи, необхідні для підготовки цього активу до передбачуваного використання або реалізації, не будуть завершені» [9]. При цьому, сума капіталізованих витрат за позиками протягом певного періоду, не повинна перевищувати загальну суму витрат за позиками цього періоду.

В Україні фінансові витрати (витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями) не включаються до первісної вартості основних засобів, за виключенням собівартості кваліфікаційного активу – відповідно до П(С)БО 31 для такого активу існує можливість капіталізувати фінансові витрати.

На відміну від чіткого визначення «кваліфікованого активу» та умов капіталізації витрат на позики за МСФЗ, дефініція «кваліфікаційний актив» за П(С)БО звучить як: «актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення» [7], а приклади таких активів, наведені у Додатку 1 до П(С)БО 31, які відносяться до незавершених капітальних інвестицій, містять лише опис будівництва приміщень, будинків, будівель, споруд, виготовлення і монтаж устаткування, розробку (створення) програмного продукту та інших матеріальних активів, які тривають, та не допускають придбання кваліфікаційних активів. У більшості випадках такий виняток залишається лише можливістю для вітчизняних підприємств капіталізувати свої фінансові витрати, який не завжди використовується на практиці.

**Порівняння вимог П(С)БО 7 та МСФЗ 16  
щодо відображення в обліку та фінансовій звітності капітальних інвестицій**

Вимоги П(С)БО 7	Норма, пункт	Вимоги МСБО 16	Норма, §
1	2	3	4
<b>Визначення капітальних інвестицій як окремого об'єкту обліку</b>			
Наведено поняття «капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи» з виділенням окремого рахунку для їх обліку	п. 4; <i>Інструкція про застосування Плану рахунків № 291</i>	Не передбачено ведення окремого обліку, сума капітальних інвестицій відображається одразу на рахунках основних засобів	-
<b>Формування первісної вартості (собівартості) майбутнього основного засобу</b>			
<i>Витрати на запасні частини, резервне та допоміжне обладнання</i>			
Не передбачено включення до первісної вартості об'єкта основного засобу, відображаються у запасах	п. 15; П(С)БО 9 «Запаси»	Дозволяється включення витрат у собівартість об'єкта основного засобу, якщо дотримується відповідність визначенню основних засобів	§ 8
<i>Резерв витрат на демонтаж, переміщення та відновлення території, на якій розташований основний засіб</i>			
Передбачено, що первісна вартість об'єкта основного засобу збільшується при створенні забезпечення на обґрунтовану суму зобов'язання щодо таких витрат	п. 8	Сума первісної попередньої оцінки таких витрат є складовою собівартості об'єкта основного засобу	§ 16
<i>Фінансові витрати (витрати на позики, кредити)</i>			
Фінансові витрати не включаються до первісної вартості об'єктів основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень, за винятком собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	п. 8; П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, включаються до собівартості цього активу (об'єкта основного засобу)	§ 22; МСБО 23 «Витрати на позики»
<i>Сума сплачених коштів (перерахованих авансів) за майбутні основні засоби</i>			
Не передбачено включення до первісної вартості об'єкта основного засобу, відображаються у складі оборотних активів як дебіторська заборгованість	п. 4 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Відповідно до визначення, наведеного у МСБО 16, собівартістю майбутнього основного засобу є сума сплачених грошових коштів або їх еквівалентів, тобто сума перерахованих авансів відображається у складі основних засобів	§ 6
<b>Відображення подальших витрат на основні засоби</b>			
<i>Витрати на ремонти та технічне обслуговування</i>			



1	2	3	4
Не передбачена зміна балансової вартості об'єкта основного засобу; відображаються у витратах звітного періоду	п. 15; <i>П(С)БО 16</i> <i>«Витрати»</i>	Не передбачена зміна балансової вартості об'єкта основного засобу; відображаються у прибутках чи збитках звітного періоду	§ 12
<i>Витрати на проведення значних технічних оглядів</i>			
Не передбачена зміна балансової вартості об'єкта основного засобу; відображаються у витратах звітного періоду	п. 15; <i>П(С)БО 16</i> <i>«Витрати»</i>	Визнаються в балансовій вартості об'єкта основного засобу як заміна, якщо задовольняються критерії визнання. Сума попереднього значного технічного огляду підлягає припиненню визнання	§ 14
<i>Витрати на заміну запасних частин</i>			
Не передбачена зміна балансової вартості об'єкта основного засобу; відображаються у витратах звітного періоду	п. 15; <i>П(С)БО 16</i> <i>«Витрати»</i>	Визнаються в балансовій вартості основного засобу в момент понесення витрат за умови задоволення критеріїв визнання. Балансова вартість частин, які замінюють, підлягає припиненню визнання	§ 13
<b>Критерії визнання майбутнього основного засобу активом</b>			
Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена	п. 6	Собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом, якщо і тільки якщо: а) є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання; б) собівартість об'єкта можна достовірно оцінити	§ 7
<b>Відображення капітальних інвестицій у фінансовій звітності</b>			
Формою фінансової звітності № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) передбачено окремий рядок 1005 «Незавершені капітальні інвестиції»; формою 5 «Примітки до річної фінансової звітності» - розділ III «Капітальні інвестиції», рядки 280-340	<i>НП(С)БО 1</i> <i>«Загальні вимоги до фінансової звітності»</i>	Через відсутність такого об'єкта обліку, як капітальні інвестиції, їх відображення у фінансовій звітності (звіті про фінансовий стан, примітках) відбувається у складі основних засобів	-

Джерело: розроблено авторами відповідно до П(С)БО 7 та МСФЗ 16

При формуванні первісної вартості (собівартості) основних засобів відповідно до МСФЗ сума створеного резерву витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, підлягає включенню до собівартості об'єкта основного засобу.

Згідно з П(С)БО 7 «первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на об'єкт розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємств щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан,

придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель)» [8]. Як можна побачити, однакові вимоги щодо цих витрат встановлені як міжнародними, так і національними стандартами. Проте не всі вітчизняні підприємства, які ведуть облік за П(С)БО, використовують норму щодо включення цих витрат у первісну вартість об'єкта основних засобів.

Однією з відмінностей між П(С)БО та МСФЗ є облік запасних частин, резервного та допоміжного обладнання. За МСБО 16 такі активи відображаються у собівартості об'єктів основних засобів, якщо вони відповідають визначенню основних засобів. У контексті національної стандартизації не передбачена зміна вартості об'єкта основних засобів у разі заміни старих деталей новими під час проведення ремонту та відображення таких запасних частин здійснюється у складі запасів [11].

«Незвичному» обліку за МСФЗ підлягають аванси, перераховані за ресурси, які передбачаються використовувати для капітально-інвестиційних цілей. За визначенням, наведеному у МСБО 16, собівартістю є сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів, що обумовлює відображення перерахованих коштів (авансів) за майбутні основні засоби у складі основних засобів (або незавершеного капітальних інвестицій, як компонента основних засобів), оскільки такі активи набувають статусу необоротних активів. Відповідно до П(С)БО вони є оборотними та відображаються у складі дебіторської заборгованості за виданими авансами (рядок 1130 Балансу (Звіту про фінансовий стан)). Але не всі підприємства, які ведуть облік за МСФЗ, класифікують дебіторську заборгованість за капітальними інвестиціями як необоротний актив.

Для правильного та своєчасного обліку собівартості як основних засобів, так і нематеріальних та біологічних активів, за вимогами МСФЗ, вітчизняним підприємствам в Наказі «Про облікову політику» необхідно визначити конкретні вимоги щодо критеріїв визнання їх активами і складових собівартості. А з метою узгодженості даних форми статистичного спостереження № 2-ОЗ ІНВ та фінансової звітності підприємства, скла-

деної за вимогами МСФЗ, можна виділити суму капітальних інвестицій у примітках до фінансової звітності як окремий компонент, що дозволить здійснити порівняння показників як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам. Так, наприклад, у консолідованій фінансовій звітності АТ «Українська залізниця» за 2019 рік, складеною за МСФЗ, сума капітальних інвестицій відображена у складі основних засобів як окремий компонент – «Незавершене будівництво та не встановлене обладнання». У примітках до фінансової звітності АТ «Українська залізниця» розкрито інформацію про надходження, переміщення та вибуття компонента «Незавершене будівництво та не встановлене обладнання», суму передплат (авансів) за майбутні основні засоби та суму капіталізованих витрат на позики (відсотки), що відносяться до придбання (створення) кваліфікованих активів. При цьому, компанія довідково публікує фінансову звітність за формами, визначеними НП(С)БО 1, складену у відповідності до МСФЗ, з відображенням суми капітальних інвестицій в окремому рядку, що дозволяє повністю зіставити зазначену інформацію з показниками форми № 2-ОЗ ІНВ.

Наступною проблемою, з якою можуть зіткнутися вітчизняні бухгалтери, є облік безоплатно отриманих капітальних інвестицій. В жодному національному стандарті або методичних рекомендаціях з обліку не визначений порядок обліку безкоштовно отриманих капітальних інвестицій, що призводить до застосування до цих операцій методичних засад з обліку основних засобів. В той же час у міжнародних стандартах фінансової звітності не міститься навіть вимог щодо обліку безоплатно отриманих основних засобів, окрім випадків отримання цих активів за державним грантом. Це вимагає від бухгалтерів використання професійного судження та затвердженого на основі нього порядку обліку безоплатного отримання активів у Наказі «Про облікову політику».

Перш ніж відобразити в обліку безоплатно отриманий об'єкт капітальних інвестицій, його потрібно оцінити за первісною вартістю. За аналогією з основними засобами (п. 10 П(С)БО 7) первісною вартістю безоплатно отриманих капітальних інвести-

цій є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням супутніх витрат. Відповідно до П(С)БО 7 справедливою вартістю є сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [8]. Визначити справедливу вартість можливо за допомогою первинних документів (видаткові накладні, акти приймання-передачі тощо) та/або договору, на підставі якого відбувається операція з безоплатного отримання (передачі) капітальних інвестицій. Якщо в цих документах інформація щодо вартості активів відсутня, визначити її можливо буде на основі відповідного експертного звіту незалежного оцінювача.

Відповідно до методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561, на суму справедливої вартості безоплатно отриманих об'єктів основних засобів збільшується сальдо додаткового капіталу [12]. За аналогією, збільшення додаткового капіталу за кредитом рахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відбудеться і при безоплатному одержанні капітальних інвестицій.

Проблема обліку за МСФЗ активів, отриманих безоплатно (зокрема, капітальних інвестицій), була розглянута Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України (далі - ФПБАУ) у роз'ясненні від 16.08.2019 р. № 5.

В ньому висловлена позиція ФПБАУ, за якою «безоплатно отримані активи слід визнавати в обліку отримувача за справедливою вартістю з одночасним визнанням доходу в періоді отримання таких активів» [13]. Також висловлюється альтернативний підхід щодо обліку безоплатного отримання необоротних активів, за яким одночасно при визнанні активів відображається збільшення капіталу, а подальше його списання на доходи відбувається пропорційно нарахованій амортизації та при вибутті активів.

У роз'ясненні позиція ФПБАУ має обґрунтування. У відповідності до параграфу 10 МСБО 8, за відсутності МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики [6]. Згідно з параграфом 12 МСБО 8, під час

формування судження, згадуваного в параграфі 10, управлінський персонал має враховувати найостанніші положення інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, які застосовують подібну концептуальну основу для розробки стандартів, іншу професійну літературу з обліку та прийняті галузеві практики [9]. Так, параграфом 23 МСБОДС 17 «Основні засоби» встановлено, що: «якщо актив був придбаний безоплатно або за номінальною вартістю, його собівартість визначається як справедлива вартість такого активу на дату його придбання» [13]. Таким чином, оцінка отриманих безоплатно капітальних інвестицій, за альтернативним підходом, повинна здійснюватися за справедливою вартістю. Одночасне визнання доходу при визнанні безоплатно отриманих активів за позицією ФПБАУ також підлягає поясненню. Ось які міркування з цього приводу наводяться у роз'ясненні: «Відповідно до параграфу 7 МСБО 1, загальний сукупний дохід – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій із власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників. Загальний сукупний дохід включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного доходу». Інший сукупний дохід містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ. Вартість безоплатно отриманих активів збільшує вартість активів отримувача, та не збільшує його зобов'язань. Таким чином, за операцією безоплатного отримання активів збільшується власний капітал отримувача. Отже, вказана операція приводить до збільшення загального сукупного доходу отримувача. При цьому жоден МСФЗ не дозволяє і не вимагає визнавати наслідки цієї операції в складі іншого сукупного доходу. Таким чином, вартість отриманих активів збільшить загальний сукупний дохід за компонентами «прибутку або збитку», тобто в складі доходу того звітного періоду, в якому відбулося безоплатне отримання» [13].

Попри це, наприкінці роз'яснення зазначено, що «ФПБАУ не приймає та не несе жодної відповідальності за будь-які втрати

чи збитки, що можуть виникнути в результаті дій або бездіяльності будь-якої особи в результаті використання матеріалів цієї публікації», що зумовлює необхідність закріплення цих (чи інших) рекомендацій з обліку безоплатно отриманих капітальних інвестицій за МСФЗ Мінфіном України, як центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [14,15].

**Висновки.** Встановлено, що сутність капітальних інвестицій розкрита лише у контексті необоротних активів, в які здійснюються капіталовкладення. В результаті спостерігається ускладнення і без того важкої ділянки обліку через відсутність національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку, методичних рекомендацій, у яких би окремо розглядалися підходи до обліку капітальних інвестицій, та офіційних роз'яснень з питань обліку капітальних інвестицій за МСФЗ з боку Мінфіну.

Виявлено, що відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності капітальних інвестицій за національними стандартами відрізняються від вимог, викладених у МСФЗ, у частині формування первісної вартості, їх визнання окремим об'єктом обліку і, відповідно, різноманітним відображенням у фінансовій звітності (окремим – за П(С)БО, спільним з необоротними активами – за МСФЗ). Це призвело до виникнення проблеми зіставності даних фінансової звітності, складеної за МСФЗ, та однієї з форм статистичної звітності – № 2-ОЗ ІНВ, що вирішується шляхом виокремлення суми капітальних інвестицій в окремий компонент статті основних засобів та його детального розкриття у примітках до фінансової звітності. Розглянуто проблему обліку безоплатно отриманих капітальних інвестицій, яка, будучи не висвітленою у нормативно-правових актах, може бути вирішена шляхом застосування аналогії з методикою обліку безоплатного отримання основних засобів при веденні обліку за П(С)БО. У випадку застосування МСФЗ розглянуті альтернативні підходи до обліку цих операцій, що подаються у роз'ясненні від 16.08.2019 р. № 5 Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України [12,13].

Таким чином, питання удосконалення обліку капітальних інвестицій як за національними, так і за міжнародними стандартами залежить від формування методичних засад обліку цих активів державою та деталізації їх на локальному рівні – в обліковій політиці підприємства.

### Література

1. Озеран А. В. Гармонізація вимог П(С)БО України із МСФЗ щодо обліку основних засобів / А. В. Озеран, Р. С. Коршикова // Незалежний аудитор. – 2016. – № 15. – С. 54–61.
2. Гортошенко Є. С. Організація та особливості документального оформлення первинного обліку капітальних інвестицій в придбання, виготовлення та оновлення (модернізацію) основних засобів сільськогосподарських підприємств / Є. С. Гортошенко, А. В. Бурковська // Young Scientist. – 2016. – № 12 (40). – С. 701–705.
3. Дерій В. А. Облік і аналіз капітальних інвестицій для забезпечення розвитку процесу виробництва / В. А. Дерій, Т. Г. Камінська // Проблеми економіки. – 2015. – № 3. – С. 258–266.
4. Порядок складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки від 02.03.2015 № 205. Верховна Рада України: офіц. веб-сайт. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0300-15#Text> (дата звернення: 10.11.2020).
5. Порядок подання фінансової звітності від 28 лютого 2000 р. № 419. Верховна Рада України: офіц. веб-сайт. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.11.2020).
6. Про затвердження форм державних статистичних спостережень зі статистики капітальних інвестицій та основних засобів : Наказ Держстату України від 10.06.2019 № 205 // (online): <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0205832-19> (дата звернення: 10.11.2020).
7. Про затвердження форми державного статистичного спостереження № 1-кб (місячна) «Звіт про виконання будівельних робіт засобів»: Наказ Держстату України від 21.06.2019 № 224. Верховна Рада України: офіц. веб-сайт. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0224832-19/sp:max100> (дата звернення: 10.11.2020).
8. Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 від 08.02.2014. Верховна Рада України: офіц. веб-сайт. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 10.11.2020).
9. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Міністерство фінансів України: офіц. веб-сайт. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (дата звернення: 10.11.2020).

10. Фінансові витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 від 28.04.2006. Верховна Рада України: офіц. веб-сайт. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text> (дата звернення: 10.11.2020).

11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291. Верховна Рада України: офіц. веб-сайт. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 10.11.2020).

12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України 30.09.2003 № 561. Верховна Рада України: офіц. веб-сайт. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення: 10.11.2020).

13. Щодо обліку активів, отриманих безоплатно : Роз'яснення ФПБАУ від 16.08.2019 р. № 5. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України: офіц. веб-сайт. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/rozjasnennja-5.pdf> (дата звернення: 10.11.2020).

14. Положення про Міністерство фінансів України : Постанова КМУ від 20 серпня 2014 р. № 375. Верховна Рада України: офіц. веб-сайт. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.11.2020).

15. Шишкова Н. Л. Аналітичні інструменти забезпечення безпеки та якості облікової інформації / Н. Л. Шишкова // Бізнес Інформ. – 2018. – № 5. – С. 273–280. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2018\\_5\\_42](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2018_5_42)

## References

1. Ozeran, A.V., & Korshykova, R.S. (2016). Harmonizatsiia vymoh P(S)BO Ukraini iz MSFZ shchodo obliku osnovnykh zasobiv. *Nezalezhnyy auditor*, (15), 54-61.

2. Gortovenko, E.S., & Burkovskaya, A.V. (2016). Organizatsiia ta osoblyvosti dokumentalnoho oformlennia pervynnoho obliku kapitalnykh investytsiy v prydbannia, vyhotovlennia ta onovlennia (modernizatsiui) osnovnykh zasobiv silskohospodarskykh pidpryyemstv. *Young Scientist*, (12), 701-705.

3. Deriy, V.A., & Kaminska, T.H. (2015). Oblik i analiz kapitalnykh investytsiy dlya zabezpechennia rozvytku protsesu vyrobnytstva. *Problemy ekonomiky*, (3), 258-266.

4. Poriadok skladannia, zatverdzhennia ta kontroliu vykonannia finansovoho planu subiekta hospodariuvannia derzhavnogo sektoru ekonomiky (02.03.2015). Verkhovna Rada Ukrainy. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0300-15#Text>.

5. Poriadok podannia finansovoyi zvitnosti (28.02.2000). Verkhovna Rada Ukrainy. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text>.

6. Pro zatverdzhennia form derzhavnykh statystychnykh sposterezhen zi statystyky kapitalnykh investytsiy ta osnovnykh zasobiv (10.06.2019). Verkhovna Rada Ukrainy. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0205832-19>.

7. Pro zatverdzhennia formy derzhavnogo statystychnoho sposterezhenia 1-kb (misiachna) «Zvit pro vykonannia budivelnykh robit zasobiv» (21.10.2019). Verkhovna Rada Ukrainy. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0224832-19/sp:max100>.

8. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku: osnovni zasoby (02.08.2014). Verkhovna Rada Ukrainy. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

9. Mizhnarodni standarty finansovoyi zvitnosti (2020). Ministerstvo Finansiv Ukrainy. mof.gov.ua. Retrieved from <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>.

10. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku: Finansovi vytraty (28.04.2006). Verkhovna Rada Ukrainy. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>.

11. Instrukttsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsiy pidpryyemstv i orhanizatsiy (30.11.1999). Verkhovna Rada Ukrainy. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

12. Ministerstvo finansiv Ukrainy: Metodichni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv (30.09.2003). Verkhovna Rada Ukrainy. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.

13. Roziasnennia Federatsiyi profesiynykh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy: shchodo obliku aktyviv, otrymanykh bezoplatno (16.08.2019). Verkhovna Rada Ukrainy. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/rozjasnennja-5.pdf>.

14. Postanova Kabinetu ministriv Ukrainy: Polozhennia pro Ministerstvo finansiv Ukrainy (20.08.2014). Verkhovna Rada Ukrainy. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>.

15. Shyshkova, N. (2018). Analitichni instrumenty zabezpechennia bezpeky ta yakosti oblikovoyi informatsiyi. *Biznes Inform*, (5), 273-280. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2018\\_5\\_42](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2018_5_42).

## ГАРМОНИЗАЦИЯ УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

*Н. Л. Шишкова, к. э. н., доцент, А. Шевченко, студентка,  
НТУ «Днепровская политехника»*

**Методология исследования.** В процессе рассмотрения системы бухгалтерского учета капитальных инвестиций отечественных предприятий использованы методы анализа и синтеза, метод наблюдения, приемы индукции и дедукции, методы сравнения и аналогии, графический, логический и табличный методы. Методологической основой исследования были методы анализа, синтеза и наблюдения, которые дали возможность актуализировать основные проблемы бухгалтерского учета капитальных инвестиций настоящего времени. Приемы дедукции и индукции были использованы для определения капитальных инвестиций в системе бухгалтерского учета. Для построения графика документооборота и учета факторов (событий), которые влияют на процесс капитального инвестирования, использован графический метод. Для определения особенностей учета капитальных инвестиций по МСФО применен метод сравнения. Метод обобщения был использован при систематизации результатов сравнения национальных П(С)БУ и МСФО. При исследовании учета безвозмездного получения капитальных инвестиций был применен метод аналогии.

**Результаты.** Выявлены различия в регламентации учета капитальных вложений между национальными и международными стандартами бухгалтерского учета. Сформирован детализированный график документооборота при осуществлении капитальных инвестиций предприятиями Украины. Представлена схема процесса капиталовложений в разрезе операций приобретения активов, создания их собственными силами и проведения строительных работ хозяйственным и подрядным способами. Предложено решение проблемы согласованности данных статистической формы отчетности № 2-ОЗ ИНО финансовой отчетности, составленной по МСФО. Предложен порядок учета безвозмездного получения капитальных инвестиций при ведении учета по П(С)БУ и рассмотрены альтернативные подходы к учету таких операций по МСФО.

**Новизна.** В ходе мониторинга процесса учета капитальных инвестиций на практике выявлены проблемные вопросы, возникшие из-за отсутствия комплексного методического обеспечения как со стороны П(С)БУ, так и со стороны МСФО, и предложены пути их решения.

**Практическая значимость.** Рассмотрены и систематизированы пути устранения имеющихся недостатков учетного процесса капиталовложений, которые могут служить основой для разработки методических рекомендаций по учету капитальных инвестиций.

**Ключевые слова:** процесс капитального инвестирования, бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности, статистическая отчетность, национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета, бесплатное получение, финансовая отчетность, капитальные инвестиции, график документооборота, справедливая стоимость.

## HARMONIZATION OF THE ACCOUNTING OF CAPITAL INVESTMENTS OF AN ENTERPRISE

*N. L. Shyshkova, Ph. D (Econ.), Associate Professor, O. Shevchenko, student,  
Dnipro University of Technology*

**Methods.** In the process of considering the accounting system of capital investments of domestic enterprises there were used methods of analysis and synthesis, the method of observation, methods of induction and deduction, methods of comparison and analogy, graphical, logical, and tabular methods. The methodological and logical basis of the study were the methods of analysis, synthesis, and observation, which provided an opportunity to update the main problems of accounting the capital investments today. Deduction and induction techniques were used to determine the place of capital investment in the accounting system. A graphical method was used to build a document flow chart and take into account the factors that affect the capital investment process. The

method of comparison has been applied to determine the specifics of accounting the capital investments in accordance with IFRS. The generalization method was used in systematizing the results of comparing national standards and IFRS. The method of analogy was used in the study of accounting free capital investment.

**Results.** Differences in the regulation of capital investment accounting between national and international accounting standards have been identified. A detailed schedule of document circulation in the implementation of capital investments by enterprises of Ukraine has been formed. The scheme of the investment process in terms of operations of acquisition of assets, their creation by own forces, and carrying out construction work by economic and contractual ways is presented. The solution to the problem of consistency of the data of the statistical reporting form with the financial reporting prepared according to IFRS is offered. The procedure for accounting the free receipt of capital investments in accounting according to national standards is proposed, and alternative approaches to the accounting of such transactions under IFRS are considered.

**Novelty.** During the monitoring of the capital investment accounting process, in practice, problematic issues that arose due to the lack of comprehensive methodological support from both the national standards and IFRS were identified, and ways to address them were proposed.

**Practical value.** The considered and systematized ways to eliminate the existing shortcomings of the accounting process of capital investments can serve as a basis for the development of methodological recommendations for the accounting of capital investments.

**Keywords:** capital investment process, accounting, international financial reporting standards, statistical reporting, national accounting regulations (standards), gratuitous receipt, financial reporting, capital investments, document flow schedule, fair value.

*Надійшла до редакції 26.08.20 р.*