

Треба відзначити, що існуючий порядок обліку основних засобів, що викладений у П(С)БО, практично відтворює МСФЗ.

Отже, наближення бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів забезпечить порівняльність облікової інформації як і всередині України, так і за кордоном.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ МФУ від 27.04.2000р. № 92 (зі змінами і доповненнями) // Бухгалтерія. — 2001. — № 52/2. — С. 43—47.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення // Перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова / К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2001. — 224 с.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»: затверджений 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 40.

М. І. Бондар, канд. екон. наук, доцент
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

НЕДОСКОНАЛІСТЬ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку в Україні немає однозначної думки економічної науки щодо поняття капітальних інвестицій.

Проблемам бухгалтерського обліку і аналізу ефективності використання капітальних інвестицій присвячена значна кількість наукових робіт різних вчених-економістів як зарубіжних, так і вітчизняних. У цьому напрямі працювали багато відомих представників бухгалтерської науки, починаючи з Н. А. Блатова, Н. Г. Вейцмана, А. П. Рудановського і І. Ф. Шерра та інших класиків бухгалтерського обліку. У радянський період у цьому напрямі працювали І. Брончевко, Н. М. Зеленкова, А. П. Кононова та інші. Серед учених сьогодення, у працях яких вивчаються пи-

тання обліку і аналізу фінансування основного капіталу, слід виділити таких авторів, як Я. Д. Крупка, С. В. Рилєєв, М. Г. Чумаченко та інші. Особливого значення в сучасному бухгалтерському обліку починають приділяти використанню математичних моделей, які дозволяють встановити зв'язок результатів, представлених у формі бухгалтерських звітів, з початковими даними первинного обліку.

Оцінюючи процес придбання необоротних активів та обліку капітальних інвестицій існують невизначеності щодо відображення таких операцій в обліку та звітності. Подібні неточності є наслідком того, що в законодавчих і нормативних актах з регулювання бухгалтерського обліку немає чіткого визначення поняття «інвестиції», а отже і їх класифікаційних ознак, що дозволяють розмежовувати різні види інвестицій.

Слід відмітити, що поняття раніше застосовуваного терміну «капітальні вкладення» є близьким за суттю, але не ідентичним з поняттям капітальних інвестицій. Сутність самого поняття інвестицій визначено Законом України «Про інвестиційну діяльність», згідно якого під інвестиціями визнаються всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) або досягається соціальний ефект. Для цілей бухгалтерського обліку інвестицій, дане визначення є неоднозначним, оскільки є незрозумілим, що відноситься до інвестицій: чи процес створення активу — а це витрати, чи ж сам актив. Таку неоднозначність слід пояснити тим, що в Балансі підприємства відображаються на певну дату його активи. А активи, відповідно до згаданого П(С)БО 2, — це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. Знову ж таки, сутність поняття «ресурсу» в стандартах не визначено, а таке поняття містить кілька визначень, у тому числі і як сумарне напрацювання виробу з початку його експлуатації чи поновлення експлуатації після ремонту певного виду до переходу в граничний стан. Таким чином, у чинних П(С)БО визначення терміну активу не конкретизоване, а поняття інвестицій — відсутнє. Проте використовуються терміни фінансових та капітальних інвестицій.

Дискусійною є позиція розробників П(С)БО і щодо діючої назви статті балансу «Незавершене будівництво», що відображає вартість незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, при-

дбання необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для монтажу), які здійснюються підприємством, а також авансові платежі для фінансування капітального будівництва. З назви статті балансу та її наповнення стає незрозумілим таке поєднання.

Мета застосування терміну «капітальні інвестиції» в податковому законодавстві полягає лише в визначенні вартості необоротних активів для нарахування амортизації з застосуванням специфічних методів розрахунку амортизаційних відрахувань.

Якщо ж розглядати фінансовий облік, то відповідно до Інструкції з застосування Плану рахунків, рахунок 15 «Капітальні інвестиції» виконує дві основні функції:

- калькуляційну функцію визначення собівартості (інвентарної вартості) необоротного активу;
- функцію розмежування процесу надходження та введення в експлуатацію необоротних активів.

Розглядаючи функціональне призначення рахунку 15 «Капітальні інвестиції», слід відмітити, що його застосування не дозволяє:

- визначати повну собівартість отриманих, придбаних, виготовлених об'єктів необоротних активів;
- здійснювати контроль за простим або розширеним відтворенням виробництва, оскільки не застосовують формування амортизаційного фонду;
- визначати вартість об'єктів, що надходять за різними каналами, так як не відображає безоплатне надходження, внески до статутного капіталу, виявлені лишки при інвентаризації.

Про неможливість застосування рівнозначного поділу інвестицій на фінансові і капітальні, свідчить також двояке використання одних і тих коштів або інших засобів на різних етапах використання інвестиційних ресурсів.

Оцінюючи значимість застосування рахунку 15 «Капітальні інвестиції», важливим є і те, що для цілей управлінського обліку, обороти по даному рахунку не дозволяють визначити ефективність необоротних активів, які реалізовані до повного нарахування амортизації. Як уже зазначалося, це пояснюється відсутністю інформації про повну собівартість активу, оскільки не розподіляються адміністративні витрати.

Варіанти капіталізації адміністративних витрат, так і їх списання на фінансові результати періоду містять протилежності і не вирішують суть проблеми, яка виникає не у всіх випадках придбання необоротних активів. У першу чергу, це не відноситься до

необоротних активів, що придбані у постачальників і не потребують монтажу. Викривлення фінансових результатів виникатиме за обох варіантів обліку формування собівартості необоротних активів.

Оскільки досить часто проблемним є визначення справедливої вартості необоротних активів, то обліковий підхід не дозволяє визначати вартість при здійсненні операцій з їх відчуження. Вважаємо за доцільне, у первинних документах лише з інформаційною метою вказувати суму адміністративних витрат, яка може розраховуватись відповідно до питомої ваги оплати праці працівників підприємства, що безпосередньо задіяні в процесі пошуку об'єкту, його виготовленні та доведенні до робочого стану.

Тому, пропонуємо вживати термін «капітальні вкладення», що більш гармонійно посяде в контексті бухгалтерського обліку, а в балансі відображати як «незавершені капітальні вкладення» (р.020). Таким чином, буде забезпечена взаємодія понять: інвестиції — поняття зовнішнє, що передбачає фінансовий або у вигляді інших активів потік, який надходить на підприємство з зовнішніх джерел і завдяки цьому приносить дохід інвестору; а капітальні вкладення — 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.

Р. Ф. Бруханський, канд. екон. наук, доцент
Тернопільський національний
економічний університет

СТРАТЕГІЧНІ ПРІОРИТЕТИ ОПТИМІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНИХ ПРОЦЕДУР В АПК УКРАЇНИ

Реалізація основних стратегічних напрямів оптимізації контрольно-ревізійних процедур у системі АПК України повинна передбачати завершення процесу адаптації сучасної моделі вітчизняного контролю та окреслювати перспективи подальшого її розвитку та удосконалення.