

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.99 № 318.

7. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець та ін. — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 576 с.

8. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. — К.: КНЕУ, 2006. — 256 с.

9. Фармацевтична логістика: Монографія / О. В. Посилкіна, Р. В. Сагайдак, Б. П. Громовик; За ред. О. В. Посилкіної. — Х.: НфаУ: Золоті сторінки, 2004. — 320 с.

10. Основи економіки та системи обліку у фармації: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / А. С. Немченко, Г. Л. Панфілова, В. М. Чернуха та ін.; За ред. А. С. Немченко. — Х.: НфаУ: Золоті сторінки, 2005. — 504 с.

Дата подання статті до редакції 15.01.09.

УДК 657.424

І. В. Ткач

асистент кафедри
обліку, аналізу та аудиту в АПК
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЩОДО ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Раскрыта сущность поступления материальных и нематериальных необоротных активов и их влияние на построение учета капитальных вложений.

The essence of receipt of material and intangible fixed assets and their influence on account construction is revealed.

Ключові слова: *інвестиції, корпоративні права, необоротні активи, капітальні інвестиції, капітальні вкладення.*

Перехід України до ринкової економіки і вступ до Світової організації торгівлі вимагає технічного переоснащення вітчизняних підприємств. Це реалізується через залучення в економіку інвестицій як у фінансовій, так і в матеріальній формах. Чітке нормативно-правове регулювання обліку інвестицій сприяє об'єктивному відображенню їх у фінансовій звітності.

Дослідженню теорії і практики ведення обліку капітальних інвестицій присвячено праці багатьох науковців, серед яких М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, О. С. Гавриловський, З. Задорожній, Я. Д. Крупка, Н. Лисенко, І. М. Павлюк, Л. К. Сук та інші. Вод-

ночас серед учених не склалося єдиного підходу до трактування сутності придбання і створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів. Так, окремі науковці називають такі господарські операції капітальними інвестиціями [1, с. 2; 2, с. 388; 3, с. 24], інші — капітальними вкладеннями [4, с. 37], а дехто отожднює ці два поняття [5, с. 339].

У чинному законодавстві України також не знаходимо узгодженого підходу до визначення сутності та організації обліку придбання і створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів. У більшості нормативно-правових актів цей процес називається капітальними інвестиціями, а в деяких — капітальними вкладеннями (табл. 1).

Таблиця 1

**ВИЗНАЧЕННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ
ТА КАПІТАЛЬНИХ ВКЛАДЕНЬ У ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ**

№ з/п	Визначення	Законодавчий акт чи нормативно-правовий документ
1	Капітальна інвестиція — <i>господарська операція</i> , яка передбачає придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних фондів та нематеріальних активів, які підлягають амортизації згідно з цим Законом	Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України № 334-94-ВР від 28.12.94
2	Капітальна інвестиція — <i>валютна операція</i> , яка передбачає придбання об'єктів нерухомого майна, інших основних фондів та нематеріальних активів, які підлягають амортизації	Інструкція про порядок видачі індивідуальних ліцензій на здійснення інвестицій за кордон. Затверджено постановою НБУ № 122 від 16.03.99
3	Капітальні інвестиції — інвестиції в основний капітал (основні засоби), в інші необоротні матеріальні активи; витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта, і на суму яких збільшується первісна вартість основних засобів (капітальний ремонт будівель, споруд, машин та обладнання); інвестиції у необоротні нематеріальні активи, а також витрати на формування основного стада	Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1-амортизація: Наказ Держкомстату № 444 від 15.12.03

3	Інвестиції в основний капітал (капітальні вкладення) — це витрати на капітальне будівництво, включаючи витрати на поліпшення земель, проведення культуртехнічних робіт, на терасування крутих схилів, витрати по вирощуванню багаторічних насаджень, роботи по експлуатаційному і глибокому розвідувальному бурінню на нафту, газ і на термальні води; на придбання машин та обладнання, інструменту, приладів та інвентарю, транспортних засобів тощо	Про затвердження форми одного-разового державного статистичного спостереження № 1-амортизація: Наказ Держкомстату № 444 від 15.12.03
4	Капітальні інвестиції — інвестиції, що спрямовуються у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання, створення необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для здійснення монтажу), а також авансові платежі для фінансування капітального будівництва	Національний стандарт № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів». Затверджено постановою КМУ № 1655 від 29.11.06
5	Капітальні вкладення — інвестиції, спрямовані на створення і відновлення основних фондів	Положення про фінансування та державне кредитування капітального будівництва, що здійснюється на території України. Затверджено наказом Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, від 23.09.96 № 127/201/173
6	Капітальні вкладення — інвестиції у відтворення основних фондів і на приріст матеріально-виробничих запасів	Державні будівельні норми України. Проектування. Склад, порядок розроблення, погодження та затвердження проектної документації для будівництва ДБН А.2.2-3-2004: Наказ Держбуду України від 20.01.04 № 8

Метою статті є спроба з'ясувати сутність надходження матеріальних та нематеріальних необоротних активів та їх вплив на побудову обліку.

Слід зазначити, що на сьогодні Планом рахунків не передбачено рахунків для обліку капітальних вкладень, натомість для обліку придбання або створення матеріальних та нематеріальних

необоротних активів передбачено рахунок 15 «Капітальні інвестиції», «...за дебетом якого відображається збільшення зазначених 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)» [6].

Для з'ясування доцільності розподілу в обліку понять «капітальні інвестиції» та «капітальні вкладення» необхідно з'ясувати сутність інвестицій, після чого треба ґрунтовно розглянути джерела надходження матеріальних та нематеріальних необоротних активів на підприємство з позиції бухгалтерського обліку.

Термін «інвестиції» походить від латинського слова *investio*, що означає одягати, вкладати. У сучасному розумінні слово «інвестиції» трактується як вкладення капіталу в підприємство з метою отримання прибутку чи досягнення соціального ефекту. Трактуювання терміна «інвестиції» у вітчизняному законодавстві подано в табл. 2.

Таблиця 2

ТРАКТУВАННЯ ТЕРМІНА «ІНВЕСТИЦІЇ»
У ВІТЧИЗНЯНОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

№ з/п	Визначення	Нормативний документ
1	Інвестиції — всі види <i>майнових та інтелектуальних цінностей</i> , що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект	Про інвестиційну діяльність: Закон України № 1560-ХІІ від 18.09.91
2	Інвестиції — грошові, майнові, інтелектуальні цінності, що вкладаються в об'єкт підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту; <i>капітальні вкладення</i> в розвиток виробництва чи у невиробничу сферу	Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств. Затверджено наказом Центральної спілки споживчих товариств України від 28.07.06
3	Інвестиції — всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект	Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій. Затверджено наказом Агентства з питань запобігання банкрутству від 23.02.98 № 22

№ з/п	Визначення	Нормативний документ
4	Інвестиції — майнові та інтелектуальні цінності, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті чого створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект	Державні будівельні норми України. Проектування. Склад, порядок розроблення, погодження та затвердження проектної документації для будівництва ДБН А.2.2-3-2004: Наказ Держбуду України від 20.01.04 № 8
5	Інвестиції — грошові, майнові, інтелектуальні цінності, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання прибутку від цієї діяльності (у вигляді процентів, роялті, дивідендів та орендних доходів або приросту капіталу) або досягнення соціальної вигоди	Про заходи щодо реалізації програм реформування бухгалтерського обліку та звітності Національного банку України і комерційних банків України: Постанова НБУ від 30.12.97 № 466
6	Інвестиція — <i>господарська операція</i> , яка передбачає придбання основних фондів, нематеріальних активів, корпоративних прав та цінних паперів в обмін на кошти або майно	Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.94 № 334-94-ВР
7	Інвестиція за кордон (далі — інвестиція) — <i>валютна операція</i> , яка передбачає придбання суб'єктами інвестицій основних фондів, нематеріальних активів, корпоративних прав, цінних паперів та їх похідних в обмін на валютні цінності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту	Інструкція про порядок видачі індивідуальних ліцензій на здійснення інвестицій за кордон. Затверджено постановою НБУ від 16.03.99 № 122

Проаналізувавши зміст визначення «інвестиції», можна дійти висновку, що на сьогодні немає однозначного трактування сутності інвестицій у чинних законодавчих та нормативно-правових документах України.

Згідно з Інструкцією «Про порядок видачі індивідуальних ліцензій на здійснення інвестицій за кордон» «...інвестиція за кордон — валютна операція, яка передбачає придбання суб'єктами інвестицій основних фондів, нематеріальних активів...». Слід зауважити, що придбання основних засобів, нематеріальних активів в обмін на валютні цінності не є інвестиціями, оскільки для іноземного підприємства такі об'єкти є товаром, при цьому відбувається ні що інше, як акт купівлі-продажу необоротних активів, а не вкладення капіталу за кордон.

У більшості чинних законодавчих та нормативно-правових документів інвестиції трактуються як вкладення цінностей в активи підприємства. На нашу думку, інвестиції слід розуміти, як вкладення грошових, майнових, інтелектуальних цінностей (капіталу) в підприємницьку діяльність, а не в активи підприємства, оскільки саме підприємницька діяльність, пов'язана з ефективним використанням активів підприємства, приносить прибуток, а отже, забезпечує мету здійснення інвестицій. При цьому важливою ознакою інвестицій є також те, що грошові, майнові, інтелектуальні цінності, які вкладаються в підприємницьку діяльність, обмінюються на корпоративні права.

Слід погодитися з думкою М. І. Бондаря, що для цілей бухгалтерського обліку необхідно виділяти такі істотні ознаки інвестицій:

- ✓ здійснення інвестицій потребує використання різноманітних інвестиційних ресурсів, які повинні підлягати кількісному і вартісному виміру;
- ✓ реалізація інвестицій передбачає створення або збільшення (поповнення) капіталу (блага);
- ✓ потенційна здатність інвестицій приносити дохід;
- ✓ процес інвестування, як правило, пов'язаний з перетворенням частини накопиченого капіталу в альтернативні види активів підприємства [7, с. 22].

Проте варто доповнити цей перелік такими ознаками:

- інвестиційний процес передбачає отримання інвестором корпоративних прав підприємства, в яке інвестиції здійснюються;
- наявність принаймні двох суб'єктів інвестиційного процесу;
- довготерміновість реалізації інвестиційного проекту (понад один рік).

На нашу думку, інвестиції доцільно розглядати як з позиції інвестора, так і з позиції підприємства, в яке такі інвестиції залучаються.

З позиції інвестора інвестиції — це вкладення грошових, майнових та інтелектуальних цінностей у підприємницьку діяльність іншого суб'єкта господарювання *в обмін на корпоративні права* з метою отримання частини або всього прибутку такого суб'єкта господарювання. Відповідно, для підприємства, в яке інвестиції залучаються, інвестиції — це створення або поповнення власного капіталу за допомогою залучення активів *у обмін на корпоративні права*.

Тепер більш детально розглянемо джерела формування матеріальних та нематеріальних необоротних активів. Для цього рів-

ність балансу $A = K + З$, зобразимо у формі $HA + OA = K + З$, де A — активи підприємства, K — капітал підприємства, $З$ — зобов'язання, HA — необоротні активи, OA — оборотні активи.

Розглянемо джерела формування матеріальних та нематеріальних необоротних та активів (рис. 1).

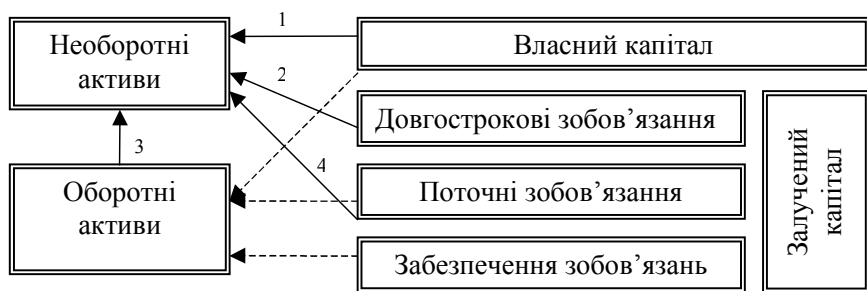


Рис. 1. Джерела формування матеріальних та нематеріальних необоротних активів

Можна виділити такі основні джерела формування матеріальних та нематеріальних необоротних активів:

1. За рахунок власного капіталу;
2. За рахунок довгострокових зобов'язань;
3. За рахунок зміни структури активів;
4. За рахунок поточних зобов'язань (імобілізація коштів).

Окремим джерелом надходження є безоплатне одержання матеріальних та нематеріальних необоротних активів. Такі господарські операції не відносяться до капітальних вкладень.

За рахунок власного капіталу необоротні матеріальні та нематеріальні активи можуть надходити як в обмін на корпоративні права:

- ✓ як внески засновників до статутного капіталу при створенні підприємства;
- ✓ як додаткові внески засновників у процесі функціонування підприємства, при збільшенні статутного капіталу;
- ✓ як вкладення (інвестування) юридичних чи фізичних осіб, які не є засновниками підприємства в обмін на корпоративні права (збільшення статутного капіталу), так і без обміну на корпоративні права:

- як додаткові внески засновників при функціонуванні підприємства, без збільшення статутного капіталу;
- придбання (створення) матеріальних та нематеріальних необоротних активів за рахунок нерозподіленого прибутку.

Вкладення активів у обмін на корпоративні права для підприємства-інвестора є інвестиціями, які обліковуються за дебетом рахунка 14 «Фінансові інвестиції». На підприємстві, в яке інвестиції залучаються, такі господарські операції обліковуються за кредитом рахунка 40 «Статутний капітал», а формування матеріальних та нематеріальних необоротних активів, яке при цьому відбувається, є капітальними вкладеннями за рахунок зовнішніх джерел — залучених інвестицій.

Будь-які інші господарські операції з надходження матеріальних та нематеріальних необоротних активів, які здійснюються без обміну на корпоративні права, не є інвестиціями, тому їх варто обліковувати як капітальні вкладення.

При надходженні матеріальних та нематеріальних необоротних активів за рахунок зобов'язань (як довгострокових, так і поточних) маємо їх надходження за рахунок зовнішніх джерел, але важливим є те, що такі операції не надають корпоративних прав кредитуру, тому їх також не можна вважати інвестиціями.

За рахунок зміни структури активів матеріальні та нематеріальні необоротні активи надходять на підприємство через капіталізацію певної частини оборотних активів. Детальніше цей процес зображено на рис. 2.



Рис. 2. Формування матеріальних та нематеріальних необоротних активів за рахунок зміни структури активів

На першому етапі під час виробництва продукції відбувається поступове перетворення необоротних активів у оборотні способом перенесення частини вартості необоротних активів на собівартість виробленої продукції у вигляді амортизації.

На другому етапі при реалізації виробленої продукції до собівартості продукції додається прибуток і формується виручка від реалізації. Слід зазначити, що виручка від реалізації продукції, як джерело формування матеріальних та нематеріальних необоротних активів, складається з накопиченої амортизації та прибутку.

На третьому етапі при придбанні (створенні) матеріальних та нематеріальних необоротних активів частина оборотних активів (грошові кошти, отримані як виручка від реалізації) знову перетворюється в необоротні активи.

При цьому не відбувається залучення матеріальних та нематеріальних необоротних активів ззовні в обмін на корпоративні права, натомість відбувається внутрішнє перетворення частини оборотних активів у необоротні, тому цей процес не можна назвати інвестиціями.

Отже, на нашу думку, до інвестицій слід відносити зовнішнє залучення активів у обмін на корпоративні права. Надходження матеріальних та нематеріальних необоротних активів на підприємство як з рахунок внутрішнього вкладення грошових, майнових та інтелектуальних цінностей, так і за рахунок зовнішніх джерел (інвестицій, кредитів, внесків засновників) слід трактувати як капітальні вкладення. Для обліку капітальних вкладень пропонуємо використовувати рахунок 15, який доцільно перейменувати на «Капітальні вкладення».

Література

1. Сук Л. К. Облік капітальних інвестицій // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2003. — № 19. — С. 2—9.
2. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. — 2-ге вид., доп. і перероб. — К.: Алерта, 2007. — 954 с.
3. Лисенко Н. Актуальні питання обліку капітальних інвестицій підприємствами (на прикладі житлово-комунального господарства) // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 6. — С. 24—33.
4. Рогожин П. С. Гойко А. Ф. Економіка будівельних організацій. — К.: Видав. дім «Скарби», 2001. — 448 с.

5. *Маренич Т. Г.* Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник / За ред. В. Я. Амбросова. — 2-ге вид., доп. і перероб. — К.: Професіонал, 2005. — 896 с.

6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.

7. *Бондар М. І.* Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю: Монографія. — К.: КНЕУ, 2008. — 256 с.

Дата подання статті до редакції 15.01.09.