

В.О. Осмятченко, д.е.н., проф.**Я.О. Ізмайлов, д.е.н., проф.****К.С. Пінчук, аспірант**

Університет державної фіскальної служби України

Удосконалення обліку і оподаткування інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів необоротних активів

У роботі обґрунтовано, що інвестиції у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів є фундаментом інвестиційно-інноваційного розвитку країни. Доведено, що належним чином врегульована термінологія і нормативно-правова база, правильна організація та якісне методичне забезпечення обліку і оподаткування інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів забезпечать достовірне оприбуткування об'єктів необоротних активів, ефективне управління інвестиційними коштами та виявлять резерви збільшення віддачі від інвестованого капіталу. Запропоновано методичний підхід до обліку і оподаткування інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення на етапі формування їх первісної вартості за МСФЗ залежно від способів будівництва. Також визначено особливості здійснення операцій з інвестиційною нерухомістю, що дасть можливість більш повно, з належним ступенем деталізації обліковувати та оподатковувати такі господарські операції.

Розроблено та обґрунтовано систему податкового стимулювання та визначено перелік драйверів розвитку для держави щодо можливості забезпечення активізації будівельних процесів у національній економіці.

Ключові слова: облік; оподаткування; інвестиції; будівництво; інвестиційна нерухомість; поліпшення.

Актуальність теми. Розширене відтворення капіталу, відновлення економічного і соціального потенціалу у сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки великою мірою залежить від зростання інвестиційної активності та обсягів інвестицій у національну економіку. Курс на європейську інтеграцію орієнтує національних підприємців на здійснення інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів, що дозволить будувати об'єкти нерухомості та випускати конкурентоздатні на світовому рівні товари і послуги. З боку держави для стимулювання будівництва та поліпшення житлових і приватних виробничих об'єктів потрібно створити ефективну систему впливу через податкові інструменти на фінансово-економічні, організаційно-правові й інформаційні заходи. Особливої актуальності проблеми обліку, оподаткування та державного податкового регулювання набувають за відсутніх несприятливих умов карантинних обмежень світової пандемії COVID-19, а також через військово-політичну нестабільність в Україні.

Постає завдання створення узгодженої системи обліку й оподаткування інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів в Україні, а також розширення інструментів податкового стимулювання будівельних робіт, що дасть можливість вийти з кризового стану економіки та перейти до поступового розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, на які спираються автори. Методологічно-організаційні питання обліку та оподаткування інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів досить широко і ґрунтовно висвітлені у працях багатьох українських та зарубіжних вчених. Зокрема, вагомий внесок до методології, методики і організації обліку та оподаткування інвестицій зробили: М.І. Бондар [1], С.Ф. Голов [2], Д.О. Грицишен [3], В.М. Діба [4], Я.О. Ізмайлов [5], Я.Д. Крупка [6], М.В. Кужельний [7], С.В. Свірко [8], В.В. Сопко, Л.Г. Суботовська, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко та ін. Серед зарубіжних авторів заслуговують на увагу праці Х.Андерсона, Г.Александера, С.Барнеса, Дж.Бейлі, Г.Бірмана, П.І. Вахріна, М.А. Вахрушиної, Г.Велша, Р.Г. Еклеса, П.І. Камишанова, В.В. Ковальова, Д.Колдуелла, Н.А. Литневої, Л.І. Малявкиної, Т.В. Федорової, М.Ю. Медведєва, Б.Нідлза, В.Д. Новодворського, В.Ф. Палія, Ф.Роберта, Я.В. Соколова, М.Фрідмана, Р.Холта, У.Шарпа, С.Шмідта, Р.Шортріджа та інших, в яких висвітлено різні аспекти обліку і оподаткування інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів та їх впливу на результати господарювання суб'єктів підприємницької діяльності.

Враховуючи напрацювання українських і зарубіжних фахівців з обліку та оподаткування, слід констатувати, що організаційно-методичні питання, які пов'язані з формуванням прозорості і доступної бази важливої обліково-аналітичної інформації про інвестиції в будівельні роботи, податкове стимулювання такої діяльності не знайшли однозначного вирішення і потребують більш детального дослідження.

Метою статті є узагальнення проблем і розробка пропозицій щодо удосконалення обліку й оподаткування інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів, а також розширення інструментів податкового стимулювання будівельних робіт.

Викладення основного матеріалу. Найважливішою з відмінностей, що відрізняє національну систему обліку та оподаткування від міжнародної, полягає в тому, що інвестиції в Україні розділяють на капітальні та фінансові з відповідними особливими методиками й організацією. За кордоном сформувався загальний погляд на інвестиції без поділу на зазначені напрями. Тому постійно триває дискусія про потребу в подальшому застосуванні існуючих підходів до обліку інвестицій (особливо капітальних), зважаючи на перехід до подання звітності за міжнародними стандартами та чіткий курс країни до Євросоюзу.

Ефективне функціонування господарюючих суб'єктів неможливо уявити без здійснення інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів, адже від обсягів, призначення і результативності вкладень капіталу залежить інноваційно-технічна оснащеність і фінансовий стан підприємства, якісні параметри і оновлення асортименту його продукції, розвитку інфраструктури, вирішення соціальних та екологічних проблем тощо.

На думку авторів статті, інвестиції в капітальне будівництво та поліпшення виконують такі основні функції: 1. Підвищення конкурентних позицій та ефективне функціонування окремих підприємств на інноваційно-технічному підґрунті; 2. Фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств на мікрорівні (національної економіки на макрорівні) та безперервного відтворення необоротних активів; 3. Створення необхідної ресурсної бази для структурно-якісних перетворень продукції на різних стадіях виробництва; 4. Забезпечення регулювання інвестиційно-інноваційного розвитку економіки країни, окремих виробництв, так і їх груп за регіональними ознаками та за видами економічної діяльності; 5. Одержання майбутніх позитивних результатів у формі прибутку (доходу), соціального, екологічного, інноваційного та інших корисних ефектів.

У системі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) [9] присутні стандарти, які присвячені порядку обліку інвестором і відображення у фінансовій звітності різного роду інвестицій. Досить позитивним надбанням МСФЗ є одночасний розгляд інвестицій у частині активу балансу (як необхідний важіль накопичення капіталу підприємством завдяки вкладенню коштів та отриманню економічних вигід) та в частині пасиву (як сукупність власного капіталу й довгострокових зобов'язань підприємства). Варто зосередити увагу на тому, що інвестиції за європейськими нормами, внесеними до МСФЗ, передбачають переважно продаж (або передачу на інших умовах) активів підприємством-інвестором для приросту капіталу через розподіл доходу, збільшення вартості капіталу чи інших вигід.

Порівнюючи міжнародні стандарти з вітчизняними, слід констатувати, що зазначені інвестиції мають всі ознаки фінансових інвестицій. За відсутності відображення в чинних міжнародних стандартах порядку обліку операцій з капітальними інвестиціями немає сенсу відмовлятися від їх представлення в національних стандартах.

Капітальними інвестиціями в необоротні матеріальні активи з позиції обліку та відображення в національній звітності, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», є витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» присутній термін «Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи». Стандарт визначає їх як капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося [10].

Під категорією «капітальні інвестиції» авторами рекомендується розуміти – вкладення або витрати майнових та інтелектуальних цінностей, які акумульовані з різних ресурсних джерел, на здійснення господарської діяльності з метою майбутнього отримання прибутку або досягнення іншого корисного ефекту. Брак інформації щодо структури і місця виникнення витрат, формування грошових потоків, напрямів використання інвестованих коштів може призвести до неправильних управлінських рішень, послаблення контролю з боку управлінців за дотриманням відповідних норм, кошторисів, визначених на етапі планування і проєктування об'єктів.

У синтетичному обліку витрати, пов'язані з будівництвом та поліпшенням, обліковуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». На цьому рахунку ведуть також облік обладнання для встановлення. Рахунок 15 є активним, балансовим.

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображують збільшення витрат на придбання, поліпшення або створення необоротних матеріальних та нематеріальних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних, поліпшених та створених необоротних активів тощо).

Після здачі придбаних та побудованих (виготовлених) об'єктів необоротних активів в експлуатацію на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» визначають фактичну собівартість об'єкта необоротних активів, яка списується кореспонденцією рахунків:

Д-т 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи» – К-т 15 «Капітальні інвестиції».

Придбані підприємством обладнання, інструмент, інвентар і навіть будівлі можуть деякий час не використовуватися. До введення їх в експлуатацію їх обліковують як незавершені капітальні інвестиції й відображують в балансі (рядок 1005) [8, с. 151–152]. Методику оцінки і обліку будівництва та поліпшення об'єктів на етапі формування їх первісної вартості за МСФЗ систематизовано на рисунку 1.

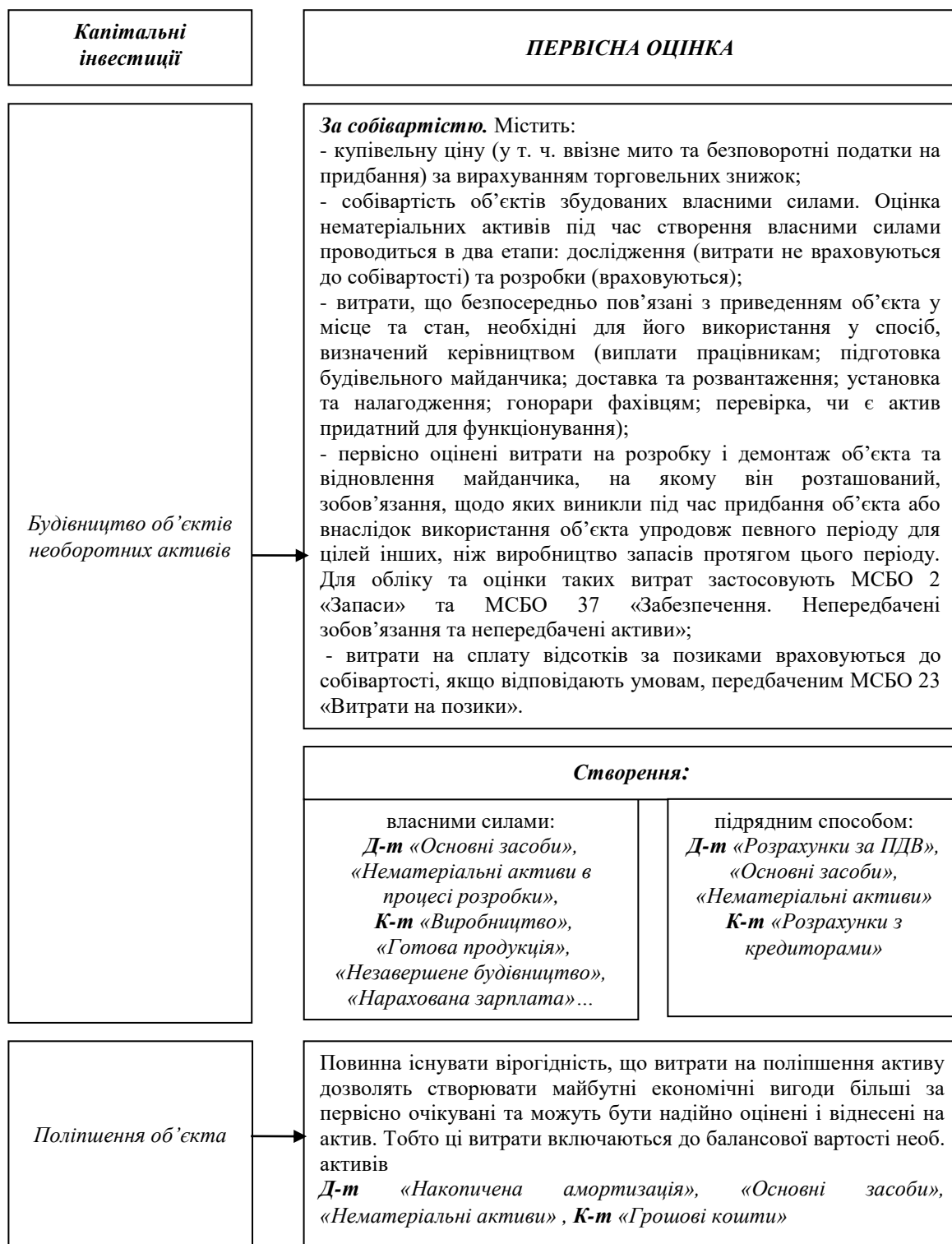


Рис. 1. Облік та оцінка будівництва й поліпшення об'єктів необоротних активів за МСФЗ (складено авторами за [9])

Інвестиційна нерухомість є порівняно новим для української економіки та української системи бухгалтерського обліку і подання звітності об'єктом. Обліковий підхід до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації представлені в МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [9]. Відповідно до нього, інвестиційною нерухомістю є нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для: а) використання у виробництві чи під час постачання товарів, надання послуг чи для адміністративних цілей; б) продажу під час звичайної діяльності.

Особливості оподаткування інвестиційної нерухомості представлені на рисунку 2.



Рис. 2. Проблеми та особливості оподаткування інвестиційної нерухомості (складено авторами)

Якщо питання ведення обліку та подання звітності про інвестиційну нерухомість регулюються стандартом, то порядок і методологію її оподаткування кожен суб'єкт господарювання має вибрати самостійно. Головна проблема, яку можна вирішити управлінцю в оподаткуванні інвестиційної нерухомості, – це планування податкового навантаження через оцінку об'єктів. Світова та національна практика сходяться в думці, що інвестиційну нерухомість можна оцінювати трьома основними способами: 1. Доходним; 2. За вартістю витрат на будівництво; 3. Зіставленням продажів. Перелічені способи оцінки можна зіставити із концепціями вартості, що використовуються для цілей обліку і оподаткування (рис. 3).



Рис. 3. Порівняння облікових, податкових та загальноекономічних способів оцінки інвестиційної нерухомості (складено авторами)

Під час визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості, МСБО 40 не враховує можливі майбутні капіталовкладення та економічні вигоди від них. Іншою проблемою аналізу інвестиційної нерухомості є те, що в формулах дисконтування використовуються не бухгалтерські доходи та витрати, а надходження та відтік грошових потоків. Обізнаність про перелічені проблеми та особливості оподаткування інвестиційної нерухомості, а також використання рекомендованих методів, дозволить інвесторам визначити найпривабливіший і ефективний об'єкт для вкладання інвестицій, створить належні передумови для своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень.

Умови сучасного розвитку економіки в умовах економічної кризи, за відсутності інших дієвих методів стимулювання економіки, диктують потребу у проведенні державою податкового регулювання інвестицій у будівництво та поліпшення необоротних активів, через відчутне зниження податків. Проте в Україні відсутні достатні ресурси для фіскальної лібералізації, адже країна потребує додаткового зовнішнього фінансування, а тому побудова або зміна сучасного механізму податкового регулювання необхідно застосовувати хоча б якісь окремо або у синергетичній взаємодії методи податкового стимулювання, до яких належать: зменшення ставок оподаткування, інвестиційний податковий кредит, відстрочення сплати податків і зборів, податкові канікули, податкові відрахування, податкова амністія.

Також держава може значно покращити відносини та активізувати будівельні процеси в економіці через удосконалення нормативно-правової бази та забезпечення таких складових (рис. 4).



Рис. 4. Основні драйвери розвитку будівельних процесів в Україні (складено авторами)

Отже, ефективний облік та удосконалення системи оподаткування і податкового стимулювання інвестицій у будівництво та поліпшення об'єктів необоротних активів дасть можливість попередити виникнення помилок і зловживань у будівництві, прибрати слабкі місця в організації будівельного процесу, ефективного використовувати методи впливу на розвиток будівельних процесів в Україні.

Висновки та напрями подальших досліджень. У статті доведено, що удосконалення обліку й оподаткування інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів є фундаментом інвестиційно-інноваційного розвитку країни. Належним чином врегульована термінологія і нормативно-правова база, правильна організація та якісне методичне забезпечення обліку і оподаткування інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів забезпечать достовірне оприбуткування об'єктів необоротних активів, ефективне управління інвестиційними коштами та виявлять резерви збільшення віддачі від інвестованого капіталу.

Незважаючи на існуючі визначення капітальних інвестицій, рекомендується більш повне тлумачення їх як вкладень або витрат майнових та інтелектуальних цінностей, які акумульовані з різних ресурсних джерел, на здійснення господарської діяльності з метою майбутнього отримання прибутку або досягнення іншого корисного ефекту. Представлено та систематизовано перелік функцій капітальних інвестицій. Систематизовано методики оцінки та обліку об'єктів капітального будівництва та поліпшення на етапі формування їх первісної вартості за МСФЗ залежно від способів будівництва та поліпшення. Обґрунтовано, що в умовах економічної кризи держава має зробити кроки для лібералізації та зміни підходів до податкового регулювання інвестицій у будівництво та поліпшення необоротних активів. Також розроблено схему дій та визначено перелік драйверів розвитку для держави щодо можливості забезпечення активізації будівельних процесів у національній економіці.

Розглянуті облікові проблеми та запропоновані рекомендації щодо їх вирішення створюють базу для продовження досліджень у напрямі вдосконалення методології, методики та організації бухгалтерського обліку, оподаткування і контролю в будівельній сфері.

Список використаної літератури:

1. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : монографія / М.І. Бондар. – К. : КНЕУ, 2008. – 256 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч.-практ. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.
3. Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : дис. ... доктора екон. наук. : 08.00.09 / Д.О. Грицишен. – Житомир : ЖДТУ, 2016. – 409 с.
4. Діба В.М. Облік та аналіз необоротних активів : монографія / В.М. Діба. – К. : КНЕУ, 2008. – 228 с.
5. Ізмайлов Я.О. Облік і аналіз капітальних інвестицій: організація і методика (на матеріалах гірничо-збагачувальних підприємств) : дис. ... канд. екон. наук. : 08.06.04 / Я.О. Ізмайлов. – Київ, 2009. – 177 с.
6. Крупка Я.Д. Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: методологія та організація : дис. ... доктора екон. наук. : 08.06.04 / Я.Д. Крупка. – Тернопіль, 2002. – 419 с.
7. Кужельний М.В. Організація обліку : підручник / М.В. Кужельний, С.О. Левицька. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
8. Осмятченко В.О. Удосконалення бухгалтерського обліку будівельно-монтажних робіт / В.О. Осмятченко, К.С. Пінчук // Економічний аналіз. – 2020. – Т. 30, № 1. – С. 147–157.
9. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія і організація : монографія / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.
10. International accounting standart [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.eifrs. Ifrs.org/>.
11. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>.

References:

1. Bondar, M.I. (2008), *Investment activity: accounting and control methodology and organization*, monograph, KNEU, Kyiv, 256 p.
2. Golov, S.F. and Kostyuchenko, V.M. (2004), *Accounting and financial reporting by international standards*, study-practice tool, Libra, Kyiv, 880 p.
3. Grycyszen, D.O. (2016), «Accounting and analytical support of economic and environmental safety of enterprises», D.Sc. Thesis of dissertation, 08.00.09, ZhDTU, Zhytomyr, 409 p.
4. Dyba, V.M. (2008), *Accounting and analysis of fixed assets*, monograph, KNEU, Kyiv, 228 p.
5. Izmajlov, Ja.O (2009), «Accounting and analysis of capital investments: organization and methodology (on materials of mining and concentrating enterprises)», Ph.D. Thesis of dissertation, 08.06.04, Kyiv, 177 p.
6. Krupka, Ja.D. (2002), «Accounting and analysis of investment activity of enterprises: methodology and organization», D.Sc. Thesis of dissertation, 08.06.04, Ternopil', 419 p.
7. Kuzhel'nyj, M.V. and Levyc'ka, S.O. (2010), *Accounting organization*, a textbook, Center for educational literature, Kyiv, 352 p.
8. Osmjatchenko, V.O. and Pinchuk, K.S. (2020), «Improvement of accounting of construction and assembly works», *Economic analysis*, Vol. 30, No. 1, pp. 147–157.
9. Svirko, S.V. (2006), *Accounting in budgetary institutions: methodology and organization*, monograph, KNEU, Kyiv, 244 p.
10. *International accounting standart*, [Online], available at: <http://www.eifrs. Ifrs.org/>
11. *National accounting standart*, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

Осмятченко Володимир Олександрович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри податкової політики Університету державної фіскальної служби України (м. Ірпінь).

<https://orcid.org/0000-0002-9916-9484>.

Наукові інтереси:

- оподаткування;
- бухгалтерський облік;
- інформаційні системи та технології в бухгалтерському обліку.

E-mail: osssa@i.ua.

Ізмайлов Ярослав Олексійович – доктор економічних наук, професор кафедри податкової політики Університету державної фіскальної служби України (м. Ірпінь).

<https://orcid.org/0000-0003-4853-205X>.

Наукові інтереси:

- оподаткування;
- бухгалтерський облік та аналіз.

E-mail: izmyar@ukr.net.

Пінчук Катерина Сергіївна – аспірант Університету державної фіскальної служби України (м. Ірпінь).

<https://orcid.org/0000-0002-5160-8126>.

Наукові інтереси:

- оподаткування в будівництві;
- бухгалтерський облік в будівництві.

E-mail: k_pinchuc@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 24.01.2021.