

## РОЗДІЛ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1+330.117

Стрельников Р. М.

Донецький національний технічний університет

Стрельникова М. С.

Донбаська державна машинобудівна академія

### ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ОПОДАТКУВАННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

У статті розглянуто проблемні питання обліку оподаткування інвестиційних операцій. Наведено основні проводки з обліку податку на додану вартість під час упродовження капітальних інвестицій. Установлено, що відсутність належної зацікавленості держави в залученні іноземних інвестицій і підтримці вітчизняних підприємств, які займаються розширенням та модернізацією своїх засобів виробництва, може значно погіршити конкурентоспроможність і промисловий потенціал як окремих господарюючих одиниць, так і економіки країни у цілому. Зазначено необхідність створення сприятливого інвестиційного клімату в країні шляхом законодавчо встановленого зниження податкового навантаження під час реалізації інвестиційних проектів. Доведено, що податкові пільги можливо також класифікувати як податкові витрати. Сформульовано необхідність систематичного контролю над правильністю і вірогідністю зменшення податкових зобов'язань.

**Ключові слова:** капітальні інвестиції, податкова політика, облік, податок на додану вартість, податкові пільги, податкові витрати, контроль.

**Постановка проблеми.** Будь-яке промислове підприємство постійно зустрічається з проблемою пошуку фінансових ресурсів для виконання двох стратегічних програм: виплати зобов'язань по податкових платіжках і відновлення засобів виробництва по реалізованих інвестиційних проектах. Покупка, модернізація, реконструкція та інші варіанти збільшення вартості необоротних активів у реальних секторах економіки є капітальними інвестиціями. Але, незважаючи на те що для підприємства це є край витратним аспектом діяльності в умовах жорсткої конкурентної боротьби і необхідності впровадження нових технологій та інноваційних методів виробництва, це є запорукою його подальшого існування у відповідному сегменті ринку і взагалі питанням його економічного виживання.

Але тут виникає суцільно фінансова проблема. Крім того, що підприємству необхідно залучити для реалізації своєї інвестиційно-інноваційної програми певну суму коштів, воно повинне повною мірою погасити всі податкові зобов'язання, які виникають у процесі здійснення ім інвестиційної діяльності й оформляються відповідними бухгалтерськими процедурами. Крім того, на всіх етапах реєстрації облікових даних за фактом зроблених господарських операцій, пов'язаних із реалізацією інвестиційних проектів, необхідний постійний фінансовий контроль над вірогідністю записів у бухгалтерському обліку, а також повнотою і своєчасністю розрахунків із бюджетом за виникаючими податковими зобов'язаннями.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням гармонічної взаємодії інвестиційної та податкової політики держави присвячено роботи багатьох вітчизняних і закордонних учених. Особливо слід зазначити роботи таких дослідників і економістів, як Р. Вагнер, Д. Рикардо, С.В. Каламбет, Ю.Б. Іванов, В.П. Вишневський, Д.М. Серебрянський, Т.І. Єфіменко, А.І. Накай, В.І. Красавін, І.А. Майбуров та ін. Водночас слід зазначити, що в науковій літературі приділяється недостатня увага проблемам контролю над правильністю від-

биття в бухгалтерському обліку операцій з оподаткування капітальних інвестицій, а також ефективності й перспективності податкових пільг, надаваних учасникам інвестиційної діяльності.

**Мета статті** полягає у розробленні системи комплексного контролю операцій з обліку оподаткування капітальних інвестицій, а також оцінці ефективності податкових пільг щодо інвестиційної діяльності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Слід відразу зазначити, що з усіх питань оподаткування капітальних інвестицій, основними є два:

– правильність відбиття в обліку податкових зобов'язань по операціях, пов'язаних з інвестиційною діяльністю (капітальними інвестиціями) підприємства, яке є платником ПДВ;

– правильність використання податкових пільг, затверджених на законодавчому рівні, які призначені поліпшити інвестиційний клімат в Україні.

Відповідно до П(с)БО № 7 «Основні засоби», капітальними інвестиціями 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» [1].

Джерелами фінансування капітальних інвестицій можуть бути як власні кошти (прибуток, амортизаційні відрахування, бюджетне фінансування, фінансування сторонніх організацій у порядку пайової участі в будівництві та ін.), так і залучені кошти (банківські кредити та інші позикові кошти). Капітальні роботи можуть виконуватися або підрядним способом (тобто спеціалізованими будівельно-монтажними організаціями на договірних засадах), або господарським способом (тобто самим підприємством). Порядок обліку витрат на капітальні інвестиції регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [2].

На організацію обліку витрат на капітальні інвестиції впливає спосіб виконання будівельно-

монтажних робіт. За господарського способу облік ПДВ виникає лише щодо придбання необхідних матеріальних ресурсів. За підрядного способу виконання робіт облік матеріальних, трудових і фінансових витрат на будівельно-монтажні роботи здійснює сам підрядчик. Підприємство-забудовник у цьому разі здійснює тільки облік витрат на капітальні інвестиції і розрахунки з підрядником за виконані та прийняті за актами роботи. У такому разі сума ПДВ включається в рахунки підрядних організацій за виконані будівельні роботи, постачальників за придбані основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, та відображається записом по дебету рахунка 641 «Розрахунки по податках» і кредиту рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками». Погашення заборгованості підрядним організаціям за виконані роботи і постачальникам за поставлені активи (включаючи ПДВ) відображається записом за дебетом рахунка 63 «Рахунки з постачальниками і підрядчиками» і кредитом рахунка 31 «Рахунки в банках» [2].

Згідно з п. 198.5 ст. 198 Податкового кодексу, платник податку зобов'язаний нараховувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до п. 189.1 ст. 189 Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних у терміни, встановлені Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами, якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися, зокрема в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку [3].

Для застосування п. 198.5 ст. 198 Кодексу податкові зобов'язання визначаються по товарах/послугах, необоротних активах:

- придбаних для використання в неоподатковуваних операціях – на дату їх придбання;
- придбаних для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях, – на дату початку їх фактичного використання, визначену в первинних документах, складених відповідно до Закону України від 16 липня 1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [4].

Враховуючи викладене, оскільки платником ПДВ здійснюється операція зі списання капітальних інвестицій, то вони припиняють використовуватися в операціях, що є господарською діяльністю такого платника податку. Оскільки в процесі створення об'єктів капітальних інвестицій здійснювалися витрати на проектно-вишукувальні та/або будівельні роботи, придбання устаткування, інструментів та інвентарю, суми ПДВ були включені до складу податкового кредиту, то платник податку повинен не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду, в якому відбувається їх списання, здійснити нарахування податкових зобов'язань із ПДВ за основною ставкою виходячи з вартості придбаних для такого будівництва товарів та послуг [5].

Щодо надання податкових пільг з інвестиційної діяльності суб'єктам реальних секторів економіки України слід звернути увагу на те, що відсутність належної зацікавленості держави в залученні іноземних інвестицій і підтримці вітчизняних підприємств, що займаються розширенням і модернізацією своїх засобів виробництва, може значно погіршити конкурентоспроможність і промисловий

потенціал як окремих господарюючих одиниць, так і економіки країни у цілому. Авжеж, одним із найбільш діючих механізмів створення сприятливого інвестиційного клімату в країні є законодавчо встановлене зниження податкового навантаження під час реалізації інвестиційних проектів.

Так, А. Щерба у своєму дослідженні відзначає, що «податкове стимулювання інвестиційної активності здійснюється за допомогою комплексу спеціальних інструментів. Під такими інструментами ми розуміємо зміну елементів податку чи реструктуризацію податкової системи країни для підвищення або пригнічення інвестиційної діяльності залежно від кон'юнктури інвестиційного ринку» [6].

О.О. Стичінська вказує кілька напрямів регулювання інвестиційної діяльності в економіці України в контексті оподаткування, до яких слід віднести зниження ставки податку, вдосконалення системи податкової амортизації та надання інвестиційно спрямованих податкових пільг [7, с. 211].

Податок на додану вартість є непрямим податком, відповідно, не має прямого впливу на інвестиційну діяльність підприємства і має значення виняткове з погляду правильності формування податкових зобов'язань під час реалізації інвестиційних проектів. Податок же на прибуток є інструментом прямого оподаткування, тому що є одним з основних внутрішніх джерел фінансування капітальних інвестицій суб'єктом господарювання.

У цьому контексті український економіст Н. Федоронько відзначала, що «коливання обсягу інвестицій значною мірою залежить від існуючої системи оподаткування. Надмірний тиск прямих податків на платників пригнічує інвестування та ділову активність суб'єктів господарювання. У такому разі прями податки не можуть забезпечити належних надходжень і стають важелем деструктивного впливу на інвестиційне середовище та розвиток економіки загалом. Змінюючи рівень податкового навантаження, держава може створювати умови для збільшення або зменшення власних коштів платників податків, а також для посилення їхньої економічної зацікавленості в підвищенні ефективності своєї господарської діяльності, нарощуванні виробництва, зміні асортименту продукції відповідно до потреб ринку» [8, с. 54].

Водночас що стосується зниження ставки податку на прибуток, то дані преференції, які надані учасникам інвестиційного процесу, не є основними для успішного й ефективного залучення інвестиційних ресурсів. Із цього приводу Т. Мединська та Р. Корзун відзначали, що «...саме по собі зменшення ставки податку на прибуток та сумнівна практика пільг, які мають місце в Україні, не є гарантіями економічного зростання. Істотне зниження ставок податку на прибуток юридичних осіб стало одним із головних «козирів» Податкового кодексу. Однак докладніший аналіз показує, що відсотки вирішують далеко не все і формальне скорочення податкового навантаження на підприємства не означає появу серйозних інвестиційних стимулів. Для реального стимулювання інвестиційного клімату потрібно провести значно глибокі реформи та використати напрацьований світовий досвід» [9, с. 312].

Окрім того, не варто упускати з виду, що в умовах формування ринкових відносин, а тим більше в стані глобальної кризи економіки в країні, недоодержання податків є негативним моментом фінансової політики держави. Податкові пільги у такому контексті багато вчених класифікують як додаткові статті видаткової частини бюджету.

Така точка зору щодо сутності податкових пільг відображає зарубіжний та визначений вітчизняний досвід і охоплюється концепцією податкових витрат бюджету [10, с. 128; 11 с. 104]. «Легально оформлена відмова від збору в принципі можливих податків, по суті, є аналогом прямих бюджетних видатків, що й пояснює дещо парадоксальну назву суми скорочень і списань податкових зобов'язань – податкові витрати...» [12, с. 12]. Термін «податкові витрати» вперше був використаний у 1967 р. керівником міністерства податкової політики США С. Сурреєм. У 1968 р. з'явився перший перелік податкових витрат [13]. У 1974 р. Конгрес США в законі про бюджет законодавчо формулює визначення податкових витрат як «...витрат дохідних статей, що належать до положень федерального законодавства з питань прибуткового оподаткування, які встановлюють спеціальні виключення, звільнення, віднімання від сукупного доходу або які забезпечують спеціальний кредит, пільгову ставку податку, затримку сплати податкового зобов'язання» [14]. Частина встановленого переліку податкових витрат може спричинити постійну втрату доходів бюджету, що дає підстави ототожнювати їх із видатками; інші податкові витрати призводять до затримки наповнення дохідної частини бюджету, являючи собою, по суті, безвідсоткову позику держави платнику податку [15].

Відомий український фахівець у сфері оподаткування інвестиційних операцій О.О. Мискина вказувала, що необхідно «...врахувати у вітчизняній практиці податкового стимулювання інвестиційної діяльності передовий зарубіжний досвід впливу оподаткування на активізацію інвестиційної діяльності, а саме: використання інвестиційної податкової знижки, неоподатковуваних резервних фондів, інвестиційного податкового кредиту та податкової амортизації; забезпечення контролю над наданням та ефективністю використанням податкових пільг у цілому» [16, с. 45].

Грамотне, систематичне і комплексне використання податкових пільг, завжди є привабливим чинником для потенційних інвесторів і економічно обґрунтованим стимулом для вітчизняних суб'єктів господарювання для впровадження програм інноваційно-інвестиційного розвитку. Водночас під час застосування податкових пільг по інвестиційних операціях необхідно здійснювати систематичний внутрішній контроль над правильністю і вірогідністю зменшення податкових зобов'язань, щоб не потрапити під фіскальні санкції. Так, наприклад, під час одержання імпортного

устаткування з держав, включених у список країн із низькоподатковою юрисдикцією, необхідно відразу визначати тип операції у розрізі класифікації: контрольована або неконтрольована.

Якщо операція неконтрольована, то, відповідно до пп. 140,5,4 ПКУ, необхідно побільшати результат податкового періоду на 30% вартості товарів, у тому числі необоротних активів, придбаних у рамках реалізації інвестиційного проекту, а також робіт і послуг (у тому числі зв'язаних осіб – нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), включених у Перелік № 1045 [16, с. 45].

Якщо ж операція контрольована, то необхідно дотримуватися правил, викладених у ст. 39 ПКУ. Контрольні процедури у цьому разі будуть такі:

- необхідно знайти інші порівнянні операції;
- вибрати метод встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;
- зробити розрахунки діапазону цін;
- скласти спеціальну документацію;
- надати в ДФСУ звіт про контрольованість операцій та ін.

Тобто необхідно обґрунтувати перед фіскальними органами правильність формування вартості активів, що здобуваються, по трансферно-ціновим правилам (доводити відповідність договірної ціни принципу «витягнутої руки») [17].

**Висновки.** Таким чином, пільгова податкова політика держави повинна включати такі збалансовані заходи: належний державний контроль обліку ПДВ по інвестиційних операціях; запровадити відповідні інвестиційні податкові знижки; зменшити ставки податків під час реінвестування прибутку в капітальні інвестиції; запровадити податкові кредити для суб'єктів, які займаються реалізацією інвестиційних проектів.

Провівши аналіз наукових досліджень і публікацій, у яких розглядалися питання контролю й ефективності податкового стимулювання відносно інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання України, слід констатувати, що до основних напрямів удосконалення даної сфери регулятивної політики держави слід віднести: зниження глобального превалювання фіскальної спрямованості в оподаткуванні; системність і стабільність упровадження податкових пільг відносно інвестиційних програм; розроблення діючого інструментарію у сфері податкового складника інвестиційної діяльності; застосування закордонного досвіду податкового стимулювання інвестиційної діяльності; практичну завершеність законодавчо встановлених податкових стимулів для реальних інвесторів.

#### Список використаних джерел:

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1099. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-УІ. Відомості Верховної Ради України. 2011. №№ 13–17.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Офіційний сайт Головного управління ДФС у Донецькій області. Списання капітальних інвестицій: порядок оподаткування ПДВ. 06.11.2017. URL: <http://dn.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/315447.html>.
6. Щерба А.В. Податки як засіб стимулювання інвестиційної діяльності. URL: <http://intkonf.org/scherba-av-podatki>.
7. Сличинська О.О. Обґрунтування концепції фінансового регулювання інвестиційної діяльності в економіці України в контексті оподаткування. Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво». 2013. № 2. С. 211–218.
8. Федоронько Н. Оцінка впливу системи оподаткування на інвестиційну діяльність в Україні. Економіст. 2011. № 9. С. 53–55.
9. Мединська Т.В., Корзун Р.Ю. Податок на прибуток підприємств у контексті реформування податкового законодавства України. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. 2012. Вип. 22.1. С. 308–313.
10. Пирого І.С., Пирого С.С. Податкові пільги як інвестиційний і інноваційний ресурс. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Право». 2011. Вип. 15. С. 124–129.

11. Андрущенко В.Л., Данилов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн. К.: Комп'ютерпрес, 2004. С. 104.
12. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. К.: НДФІ, 2006. С. 12.
13. Toder E.J. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. National Tax Association Meetings, Miami, Florida, November 19, 2005. P. 1. URL: <http://www.urban.org/publications/411371.html>.
14. Congressional Budget Act 1974. P. 938. URL: <http://www.access.gpo.gov/congress/house/hd106-320/pdf/hrm89.pdf>.
15. Tax Expenditure Budget Fiscal Year 2009 / Executive Office for Administration and Finance Commonwealth of Massachusetts, January. 2008. P. 1. URL: <http://www.mass.gov/Ador/docs/dor/Stats/TEB/TEB2009.pdf>.
16. Мискіна О.О. Напрями посилення стимулюючого впливу оподаткування на активізацію інвестиційної діяльності. Формування ринкових відносин в Україні. 2017. № 2. С. 42–46.
17. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977», затв. Пост. КМУ № 1045 від 27.12.2017. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-п>.

**Стрельников Р. Н.**

Донецкий национальный технический университет

**Стрельникова М. С.**

Донбасская государственная машиностроительная академия

## УЧЕТ И КОНТРОЛЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАПИТАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

### Резюме

В статье рассмотрены проблемные вопросы учета налогообложения инвестиционных операций. Приведены основные проводки по учету налога на добавленную стоимость при внедрении капитальных инвестиций. Установлено, что отсутствие надлежащей заинтересованности государства в привлечении иностранных инвестиций и поддержке отечественных предприятий, которые занимаются расширением и модернизацией своих средств производства, может значительно ухудшить конкурентоспособность и промышленный потенциал как отдельных хозяйствующих единиц, так и экономики страны в целом. Указана необходимость создания благоприятного инвестиционного климата в стране путем законодательно установленного снижения налоговой нагрузки при реализации инвестиционных проектов. Доказано, что налоговые льготы можно также классифицировать как налоговые затраты. Сформулирована необходимость систематического контроля над правильностью и достоверностью уменьшения налоговых обязательств.

**Ключевые слова:** капитальные инвестиции, налоговая политика, учет, налог на добавленную стоимость, налоговые льготы, налоговые затраты, контроль.

**Strielnikov R. M.**

Donetsk National Technical University

**Strielnikova M. S.**

Donbass State Engineering Academy

## ACCOUNTING AND CONTROL CAPITAL INVESTMENTS TAXATION

### Summary

The article considers the importance of the problems questions of organization account of taxation of investment operations are considered in the article. The basic wiring over is brought on the account of tax value-added at introduction of capital investments. It is set that absence of the proper personal interest of the state is in bringing in of foreign investments and support of domestic enterprises that engage in expansion and modernisation of the capital goods, can considerably worsen a competitiveness and industrial potential of both separate managing units and economy of country on the whole. The necessity of creation of favourable investment climate is indicated for a country by the way of the legislatively set decline tax loading during realization of investment projects. It is well-proven that tax deductions maybe also to classify as tax expenses. The necessity of systematic control is set forth after a rightness and authenticity of reduction of tax obligations.

**Key words:** capital investments, tax politics, account, value-added tax, tax deductions, tax expenses, control.