

УДК 657.424

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ В ПРИДБАННЯ, ВИГОТОВЛЕННЯ ТА ОНОВЛЕННЯ (МОДЕРНІЗАЦІЮ) ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Гортовенко Є.С., Бурковська А.В.

Миколаївський національний аграрний університет

Стаття присвячена актуальним питанням первинного обліку капітальних інвестицій. Розглянуто погляди вчених і практиків щодо особливостей обліку капітальних інвестицій та їх документального відображення. Автором систематизовано первинні документи виготовлення, придбання, оновлення та модернізації основних засобів на підприємствах аграрної сфери. Узагальнено інформаційні потоки з обліку капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах. Надано пропозиції щодо визначення шляхів оптимізації обліку капітальних інвестицій.

Ключові слова: сільське господарство, основні засоби, капітальні інвестиції, будівництво, виготовлення, придбання оновлення, первинний облік, управління.

Постановка проблеми. Важливою складовою розвитку вітчизняної економіки є досягнення стабільного зростання у всіх видах економічної діяльності, в тому числі і в сільському господарстві. Одне з ключових місць у вирішенні даної проблеми відводиться інвестиціям, оскільки вони сприяють розвитку сільськогосподарського виробництва на основі досягнень сучасного розвитку техніки і технології. Саме за рахунок динамічно зростаючих інвестицій, трансформуються в інновації, в нові види виробництва, здійснюється економічне зростання, технологічна модернізація, і на цій основі підвищуються кількісні та якісні показники діяльності сільськогосподарських організацій і всього аграрного комплексу в цілому. У цьому контексті особливої актуальності набуває необхідність удосконалення обліку як основи інформаційного забезпечення системи управління підприємством, важливою складовою якої є облік капітальних інвестицій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати аналізу останніх досліджень доводять, що останнім часом проблеми з обліку капітальних інвестицій достатньо глибоко вивчаються науковцями.

Так, Ю. О. Ночовна та Т. В. Радевич, досліджуючи протиріччя обліку капітальних інвестицій на вітчизняних підприємствах, дійшли висновку, що основними проблемами в їх обліку є: недоскона-

лість їх визначення, відсутність системної класифікації, не урегульованість критеріїв визнання та порядку оцінки, низька інформативність первинних документів та реєстрів їх обліку, недосконалість методики синтетичного і аналітичного обліку, необґрунтованість методичних підходів до обліку капітальних інвестицій у поліпшення необоротних активів, неузгодженість вимог фінансового і податкового обліку, незіставність показників фінансової та статистичної звітності, поверхневність дослідження впливу галузевих особливостей на організацію обліку капітальних інвестицій [4, с. 22].

Висвітлюючи особливості обліку капітальних інвестицій в системі прийняття управлінських рішень Р. Г. Казмірук піднімає питання взаємозв'язку системи фінансового та управлінського обліку. Автором надано пропозиції щодо ефективності управлінського обліку в системі управління витратами щодо капітальних інвестицій. Він вважає, що систематизація інформації про інвестиційну діяльність в управлінському обліку здійснюється на основі організації аналітичного обліку за центрами відповідальності. Для цілей обліку доходів за центрами відповідальності доцільно організувати аналітичний облік у розрізі доходів, отриманих від операцій, пов'язаних з інвестиційною діяльністю [2, с. 164].

Г. І. Барбаш звертає увагу на те, що у бухгалтерському обліку рахунки капітальних інвести-

цій мають свої особливі субрахунки. Чітка організація документування капітальних інвестицій, відповідність заповнення типових форм щодо використання капітальних інвестицій, відповідність правилам введення та ремонту, модернізації основних засобів, правильність визначення ефективності вкладень в капітальні інвестиції призведе до позитивного результату в подальшій їх експлуатації [1, с. 97].

Таким чином, загальні проблеми теорії і практики управління, обліку та аналізу операцій з капітальними інвестиціями отримали висвітлення в працях багатьох вітчизняних вчених.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Не можна не погодитися з думкою вчених і практиків у галузі бухгалтерського обліку, що інформація щодо технічного і організаційного рівня сільськогосподарських підприємств міститься в повному обсязі в бухгалтерській документації. Тому проблеми документального оформлення первинного обліку для цілей управління капітальними вкладеннями викликають сьогодні інтерес не тільки з теоретичної точки зору, але і з позиції практики.

Мета статті. Метою статті є узагальнення методики та систематизація прийомів документального оформлення первинного обліку капітальних інвестицій в придбання, виготовлення та оновлення (модернізацію) основних засобів сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу. Основні завдання обліку капітальних інвестицій полягає в достовірному і своєчасному відображенні у відповідних документах обсягів та об'єктів будівельно-монтажних робіт і витрат на капітальні інвестиції з придбання або створення інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, також достовірному і об'єктивному формуванні вартості об'єктів капітального інвестування, відображенню витрат на незавершене будівництво, організації контролю за дотриманням фінансової дисципліни, а також за економічним витрачанням матеріальних і трудових ресурсів на будівництво, реконструкцію, ремонт та створення нових об'єктів.

Господарські операції з будівництва, виготовлення, придбання, введення в експлуатацію, підтримання в робочому стані, поліпшення і вибуття основних засобів оформлюються підприємствами первинними документами. Первинні документи з обліку капітальних інвестицій – це документування операцій з основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами, довгостроковими біологічними активами. Вони розкривають інформацію про: назву первинного документа, яка характеризує оформлену господарську операцію; дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції; назву об'єкта основних засобів, його інвентарний номер, дату початку і місце експлуатації, термін корисного використання; технічну характеристику (площа, обсяг, місткість, потужність тощо) та вартість об'єкта основних засобів, його переоцінку, ремонт, поліпшення та амортизацію; посади осіб, які здійснювали господарську операцію та оформлення первинних документів з їх підписами; перелік технічної документації, що переда-

ється (приймається) разом з об'єктом основних засобів, вид і кількість дорогоцінних металів, що містяться в об'єкті основних засобів; походження коштів (власні, цільові), використаних для придбання, будівництва і поліпшення основних засобів, та про безоплатно одержані основні засоби; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції.

Обліково-економічна інформація, що містилась у прийнятих до обліку первинних документах повинна бути систематизована на рахунках бухгалтерського обліку шляхом занесення методом подвійного запису до реєстрів синтетичного і аналітичного обліку з використанням нової кореспонденції рахунків.

Для документування капітального будівництва основних засобів згідно Наказу Міністерства аграрної політики України «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування» від 27.09.2007 № 701 [9] враховуючи спосіб здійснення будівельних робіт: підрядний, при якому використовуються послуги підрядних будівельних чи монтажних організацій та господарський, який передбачає здійснення будівництва власними силами, залучення капітальних інвестицій у будівництво відображається у наступних первинних документах (рис. 1).

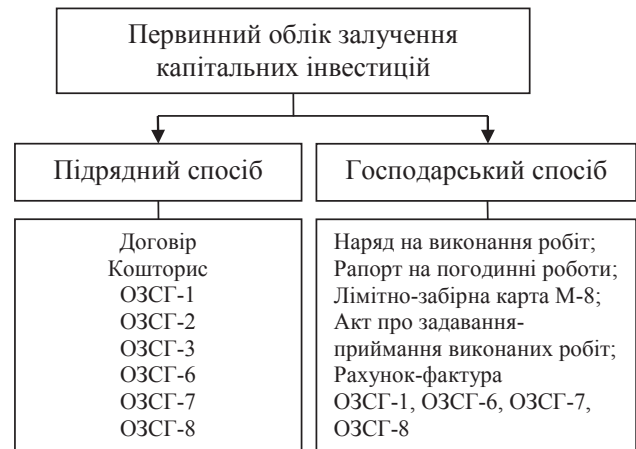


Рис. 1. Первинні документи обліку капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах

Джерело: побудовано автором

Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1) застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку вводу їх в експлуатацію.

Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів (форма № ОЗСГ-2) застосовується для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації.

Акт на списання основних засобів (форма № ОЗС-3) застосовується для оформлення вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) при повному або частковому їх списанні. Нарахування амортизації в сільськогосподарських підприємствах здійснюється відповідно до

вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 № 92 [5]. В бухгалтерському обліку для різних об'єктів основних засобів сільськогосподарські підприємства самостійно обирають та визначають у наказі про облікову політику конкретний метод нарахування амортизації.

Для нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів на сільськогосподарських підприємствах складають Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (форма № ОЗСГ-5). Необоротні активи об'єднують за групами та видами об'єктів, а розподіл амортизації проводять за об'єктами обліку.

В наступні звітні періоди суму амортизації необоротних активів коригують, враховуючи зміни в їх складі за попередній місяць і щомісячно складають Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (форма № ОЗСГ-6), де зазначають вид основних засобів за класифікаційними групами та кореспондуючими рахунками, суму амортизації по об'єктах, що надійшли і вибули.

На підставі Розрахунку нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (форма № ОЗСГ-5) та Відомості нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (форма № ОЗСГ-6) щомісячно складають Зведену відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (форма № ОЗСГ-7), де відображають розподіл амортизації по об'єктах обліку, нараховану суму амортизації за минулий місяць, зміни суми амортизації по об'єктах, що надійшли й вибули, та суму амортизації, нараховану в поточному місяці.

Нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством за класифікаційними групами, відповідно до Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [6] і здійснюють у Відомості нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством (форма № ОЗСГ-8), яка відкривається на рік.

При виконанні робіт господарським способом на сільськогосподарських підприємствах складають рапорт на погодинні роботи, виходячи з якого нараховується заробітна плата робітникам, задіяним на будівництві, видаються матеріали за лімітно-забірною картою М-8 (Вона слугує для оформлення багаторазового відпуску одного номенклатурного номера товарно-матеріальних цінностей на один місяць), складається акт про здавання-приймання виконаної роботи. Після приймання об'єкт зараховується на баланс із заповненням форми ОЗСГ-1.

Наряд на виконання робіт складається таким чином, щоб однаково для всіх підрозділів роботи, які виконуються допоміжними службами або спеціалізованими організаціями, були виділені окремо. Наприклад, земляні, у закритих спорудах та ін. Роботи з чищення, ремонту технологічного та іншого обладнання, що виконуються у межах підприємства і його території, у т. ч. виконувани власними силами, виділяють окремо для кожного підрозділу. При цьому вид роботи вказується не взагалі, а по кожному об'єкту, устаткуванню окремо. Наприклад, не «капітальний ремонт

устаткування», а «капітальний ремонт вагової № _». Обов'язково вказуються посада, прізвище та ініціали особи, яка видає наряд-допуск.

Рахунок-фактура – документ, що надається продавцем покупцеві і вміщує перелік товарів, їх кількість і ціну, по якій вони будуть поставлені покупцеві, формальні особливості товару (колір, вага і т. д.), умови постачання і відомості про відправника і одержувача

При підрядному способі на сільськогосподарських підприємствах увесь комплекс будівельних і монтажних робіт виконують спеціальні будівельно-монтажні організації згідно з договором, укладеним перед початком будівництва між господарством-замовником і підрядною організацією. Підрядник виконує роботи і пред'являє рахунок на повністю виконані роботи, а підприємство акцептує їх.

При здійсненні капітальних інвестицій з придбання основних засобів на сільськогосподарських підприємствах в обліку використовують наступні первинні документи (рис. 2). Видаткова накладна – супровідний документ, що надається продавцем покупцеві і вміщує перелік товарів, їх кількість і ціну, по якій вони будуть поставлені покупцеві, умови постачання і відомості про відправника і одержувача. Товарно-транспортна накладна (ТТН) – на підставі даного первинного документу відбувається списання товарно-матеріальних цінностей у вантажовідправника та оприбуткування їх у вантажоодержувача при перевезенні вантажів у межах України, а також для їх складського, оперативного та бухгалтерського обліку. Податкова накладна – виписується платником ПДВ в момент виникнення податкового зобов'язання при реалізації товарів, робіт, послуг. Прибутковий касовий ордер (ПКО) – квитанція до прибуткового касового ордеру (що є відривною частиною ПКО), засвідчена підписом головного бухгалтера та печаткою підприємства, видається на руки особі, яка здала гроші. Платіжне доручення – застосовується при розрахунках з покупцями продукції в безготівковій формі.



Рис. 2. Організація первинного обліку капітальних інвестицій у придбання основних засобів

Джерело: побудовано автором

Капітальні інвестиції у реконструкцію та модернізацію необоротних активів потребують використання наступних первинних документів: наряд на виконання робіт; відомість нарахувань на заробітну плату; розрахункова відомість; ОЗСГ-2.

Виходячи з того, що для документування операцій з іншими необоротними матеріальними активами не розроблено спеціальних методичних рекомендацій, для відображення понесення капітальних витрат на їх придбання (створення) на сільськогосподарських підприємствах використовують форми, аналогічні первинним документам для обліку основних засобів.

При придбанні нематеріальних активів (наприклад, програмних продуктів) на сільськогосподарських підприємствах згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 № 242 [3] використовуються типові форми обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів» за № 732 від 22.11.04 р. [10], а саме НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів»; НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів»; НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів».

Типова форма НА-1 призначена для відображення операції введення в господарський оборот і використання окремих ПІВ. Причому, не має значення, було воно придбане (куплене) або створене самотужки. Оформлюється дана форма членами спеціально створеної комісії в одному екземплярі на кожний окремий об'єкт ПІВ. Типова форма НА-2 ведеться в бухгалтерії і призначена для аналітичного обліку окремих об'єктів прав інтелектуальної власності, що надійшли в одному календарному місяці. Оформляється на підставі типової форми НА-1 і містить додаткові дані про вибуття об'єкта. Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності в складі

нематеріальних активів (типова форма № НА-3) застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їхньому списанні (ліквідації).

Наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціальних форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів» від 21.01.2008 р. № 73 [8] передбачено форму первинного обліку здійснення капітальних інвестицій у придбання (виращування) довгострокових біологічних активів: «Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ-1) та «Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)» (форма ДБАСГ-2).

Схему документообігу обліку капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах представлено на рис. 3.

Первинний документообіг з обліку капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах умовно можна розділити на 2 рівні: перший рівень – це формування первісної вартості окремих об'єктів капітального інвестування, другий – введення їх в експлуатацію.

Висновки і пропозиції. Узагальнюючи проведене дослідження особливостей первинного обліку капітальних інвестицій у основні засоби сільськогосподарських підприємства можемо зазначити, що їх діяльність в ринкових умовах вимагає розробки принципово нових підходів до змісту обліково-аналітичної інформації, від якої якої залежить ефективність прийнятих рішень та конкурентоспроможність як аграрного бізнесу загалом, так і кожного підприємства зокрема.

У цьому контексті на першому ж етапі визначення шляхів оптимізації обліку капітальних інвестицій необхідно розробити низку заходів по вдосконаленню первинних документів та реєстрів. Вважаємо доречним на кожному сільськогосподарському підприємстві в Наказі про облікову політику конкретизувати схему документообігу інформаційних потоків з обліку капітальних інвестицій. Крім того, доцільним буде впровадження додаткових внутрішніх робочих документів, наприклад, журнал аналітичного обліку капітальних витрат з метою зменшення втрат та спотворення інформації щодо обліку капітальних інвестицій.

Відповідна організація документування капітальних інвестицій, нормативне ведення типових форм щодо їх використання, своєчасне визначення ефективності цих вкладень сприятиме позитивному результату в подальшій експлуатації основних засобів сільськогосподарських підприємств.

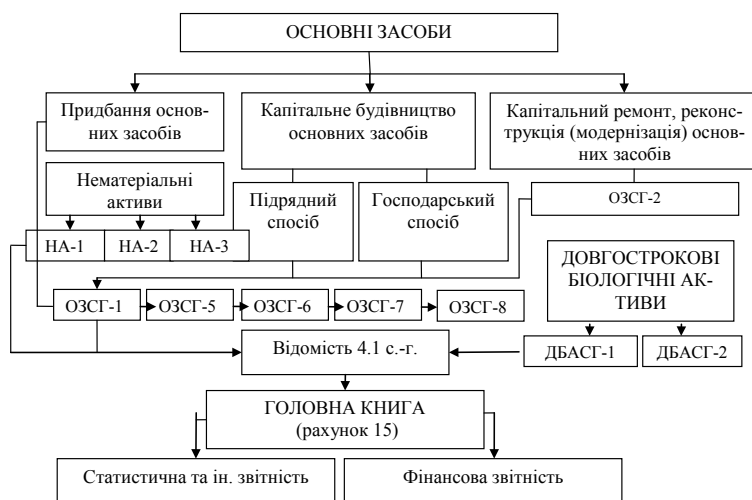


Рис. 3. Схема формування інформаційних потоків з обліку капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах

Джерело: побудовано автором

Список літератури:

1. Барбаш Г. І. Особливості обліку капітальних інвестицій на підприємстві сфери транспорту та логістики / Г. І. Барбаш // Чернігівський науковий часопис. Серія 1, Економіка і управління. – 2015. – № 1 (6). – С. 94-98.
2. Казмірук Р. Г. Облік капітальних інвестицій в системі прийняття управлінських рішень / Р. Г. Казмірук // Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2015. – Вип. 22. – 955 с. – С. 158-163.
3. Нематеріальні активи: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 від 18.10.1999 № 242. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
4. Ночовна Ю. О. Протириччя та проблеми обліку капітальних інвестицій / Ю. О. Ночовна, Т. В. Радевич // Агросвіт. – 2016. – № 13-14. – С. 18-23.
5. Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 від 27.04.2000 № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
7. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>
8. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціальних форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів: Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.01.2008 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
9. Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування: Наказ Міністерство аграрної політики України від 27.09.2007 № 701. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_b4/
10. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів: Наказ від 22.11.2004 № 732. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>
11. Про облікову політику: Лист Міністерство фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua>

Гортовенко Е.С., Бурковская А.В.

Николаевский национальный аграрный университет

ОРГАНИЗАЦИЯ И ОСОБЕННОСТИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ В ПРИОБРЕТЕНИЕ И ОБНОВЛЕНИЕ (МОДЕРНИЗАЦИЮ) ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Аннотация

Статья посвящена актуальным вопросам первичного учета капитальных инвестиций. Рассмотрены взгляды ученых и практиков относительно особенностей учета капитальных инвестиций и их документального отражения. Автором систематизированы первичные документы изготовления, приобретения, обновления и модернизации основных средств на предприятиях аграрной сферы. Определены информационные потоки по учету капитальных инвестиций на сельскохозяйственных предприятиях. Предложено пути оптимизации учета капитальных инвестиций.

Ключевые слова: сельское хозяйство, основные средства, капитальные инвестиции, строительство, изготовление, приобретение обновления, первичный учет, управление.

Gortovenko E.S., Burkovskaya A.V.

Mykolayiv State Agrarian University

ORGANIZATION AND FEATURES DOCUMENTED PRIMARY ACCOUNT CAPITAL INVESTMENTS IN ACQUISITION AND UPGRADING (MODERNIZATION) FIXED ASSETS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

Summary

The article is devoted to topical issues of primary accounting of capital investments. We consider the views of academics and practitioners on the features include capital investments and documenting. The author systematized primary production of documents, acquisition, renovation and modernization of fixed assets in the agricultural sector enterprises. Defined information flows on account of capital investment in agricultural enterprises. Proposed ways to optimize capital investment accounting.

Keywords: agriculture, fixed assets, capital investment, construction, production, purchase upgrades, primary accounting, management.