

СЕКЦІЯ 4 ФІНАНСИ, ГРОШОВИЙ ОБІГ І КРЕДИТ

УДК 657

Височан О.С.
*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»*

Гнатюк Р.І.
*студентка кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»*

ПЕРВИННИЙ ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ PRIMARY ACCOUNTING OF CAPITAL INVESTMENTS

АНОТАЦІЯ

У статті досліджено існуючі первинні документи з обліку витрат, пов'язаних із здійсненням капітальних інвестицій. Побудовано схему інформаційних потоків у первинному обліку капітальних інвестицій. Запропоновано використання картки аналітичного обліку капітальних витрат для внутрішніх потреб підприємств незалежно від галузі та форми власності.

Ключові слова: первинний облік, капітальні витрати, капітальні інвестиції, документообіг.

АННОТАЦИЯ

В статье исследованы существующие первичные документы по учету затрат, связанных с осуществлением капитальных инвестиций. Построено схему информационных потоков в первичном учете капитальных инвестиций. Предложено использование карточки аналитического учета капитальных затрат для внутренних нужд предприятий независимо от отрасли и формы собственности.

Ключевые слова: первичный учет, капитальные затраты, капитальные инвестиции, документооборот.

ANNOTATION

The article examines the existing primary documents on accounting costs related to capital investment. A scheme of information flow in the primary accounting capital investment build. A card use analytical accounting capital expenditures for internal business regardless of industry and ownership proposed.

Key words: primary accounting, capital expenditures, capital investments, workflow.

Постановка проблеми. Основна мета діяльності кожного підприємства полягає не тільки в максимізації отримуваних прибутків, але й у забезпеченні споживачів якісною продукцією за доступними цінами з понесенням мінімальних витрат для себе. Тому важливу роль у процесі їх функціонування відіграють капітальні інвестиції, які являють собою своєрідний «рушій» виробництва. У свою чергу для ефективного управління інвестиціями необхідна своєчасна та повна інформація, достовірність якої підтверджується первинним обліком, що на сьогодні ускладнено внаслідок недоліків методологічного характеру в документуванні даної ланки бухгалтерського обліку. Недооцінка її важливості та актуальності призвела до нерозробленості окремих типових форм первинного обліку капітальних інвестицій, які, в багатьох випадках, розглядаються лише як похідні від документів з обліку необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Порушена проблема спричинила широкий резонанс у наукових колах і багато вітчизняних економістів в теперішній час долучаються до її вирішення. Я. О. Ізмайлов пропонує удосконалення до обліково-звітних документів, в яких передбачено групування капітальних інвестицій за метою їх здійснення. Так, у формах ОЗ-1, ОЗ-6, НА-1 і НА-2 автор рекомендує ввести додаткові рядки, де

вказуватиметься інформація, з якою метою отримані, придбані або збудовані (створені) об'єкти капітальних інвестицій [1, с.10]. Детально досліджуючи питання первинного обліку капітальних інвестицій у створення необоротних активів господарським способом, проф. С. Й. Сажинець рекомендує використовувати спеціально розроблену форму Замовлення на роботи та послуги з капітального інвестування [2, с. 506]. І. Є. Старко у своїй статті прослідковує процес формування типових первинних документів обліку нематеріальних активів та порядок їх застосування [3]. Суттєвий внесок у дослідження та розв'язання проблеми удосконалення первинного обліку капітальних інвестицій через призму обліку необоротних активів зробили й інші вітчизняні дослідники: І. В. Жураковська, Л. М. Котенко, Я. Д. Крупка, П. М. Майданевич, Н. М. Лисенко, Т. П. Остапчук та інші.

Постановка завдання. Метою статті є удосконалення первинного обліку капітальних інвестицій.

Виходячи з мети, до розв'язання пропонуються такі завдання теоретико-методологічного та організаційного характеру:

- дослідити існуючі форми первинних документів щодо визнання та обліку витрат, пов'язаних із здійсненням капітальних інвестицій;
- побудувати організаційну схему інформаційних потоків в первинному обліку капітальних інвестицій;
- проаналізувати можливість використання для внутрішньогосподарських потреб підприємств картки аналітичного обліку капітальних витрат з чітко визначеними реквізитами.

Вклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку капітальних інвестицій передбачено активний рахунок 15 «Капітальні інвестиції» [4]. На субрахунках даного рахунку відображається інформація про понесені витрати на придбання та створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів. Тому, виходячи з цього, первинні документи з обліку капітальних інвестицій слід розглядати в розрізі документування операцій з основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами, довгостроковими біологічними активами та виходячи з типових форм документування, прийнятих у будівництві.

При розгляді вкладень у підприємство у формі капітальних інвестицій в основні засоби слід врахувати те, що вони можуть здійснюватись різними способами (будівництво і придбання нових активів, реконструкція чи модернізація наявних тощо), що впливає на

відображення таких господарських операцій у первинній документації. Таким чином, для документування капітального будівництва основних засобів слід враховувати спосіб здійснення будівельних робіт: підрядний, при якому використовуються послуги підрядних будівельних чи монтажних організацій та господарській, який передбачає здійснення будівництва власними силами. Залучення капітальних інвестицій у будівництво при першому способі відображається у таких первинних документах, як: КБ-2в, КБ-3, М-28, ОЗ-1, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-9.

Форми КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт» та КБ-3 «Довідка про вартість виконаних робіт та витрати» є типовими формами первинних документів у будівництві [5]. Вони використовуються для визначення вартості будівельних робіт та проведення розрахунків між забудовником та підрядником. Обидва первинні документи складаються у двох примірниках, один з яких передається замовнику. Наказом Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [6] затверджено типові форми М-28 та М-28а «Лімітно-забірна картка» для відображення відпуску матеріалів на будівельні об'єкти, які використовуються протягом всього терміну будівництва. При відпуску матеріалів зі складу комірник розписується в лімітно-забірній картці форми М-28, а одержувач – в лімітно-забірній картці форми М-28а. Наказом Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» [7] передбачено п'ять форм первинних документів, які містять інформацію про понесені капітальні витрати на будівництво основних засобів. Форма ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» у цьому випадку використовується для зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, тобто введення їх в експлуатацію і слугує підставою для заповнення форми ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», в якій ведеться аналітичний облік за кожним об'єктом окремо. Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації застосовується форма ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонттованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів». Для реєстрації інвентарних карток використовується форма ОЗ-7 «Опис інвентарних карток обліку основних засобів». У свою чергу форма ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» призначена для пооб'єктного обліку основних засобів за місцями їх знаходження. Існують також спеціалізовані форми для обліку основних засобів, з врахування особливостей їх використання в різних галузях економіки (напр., для аграрних підприємств, це – ОЗСГ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», ОЗСГ-2 «Акт приймання-здачі відремонттованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів»).

Якщо ж будівництво основних засобів здійснюється власними силами, то підтвердженням понесених витрат слугуватимуть такі первинні документи: форма М-8, рапорт на погодинні роботи, наряд на виконання робіт, акт про здавання-приймання виконаних робіт і вже вищезгадані форми ОЗ. Типову форму М-8 «Лімітно-забірна картка» використовують для відображення багаторазового відпуску запасів одного номенклатурного номера в один і той же цех, дільницю, тощо протягом одного місяця [7]. До зарахування об'єкта на баланс підприємства, яке здійснюється на підставі форми ОЗ-1 його первісна вартість формується на основі актів виконаних робіт, рахунків-фактур, рапортів на погодинні роботи, які відображають вартість виконаних робіт і слугують підставою для нарахування заробітної плати (з відповідним нарахуванням єдиного соціального внеску) залученим

у процесі капітального будівництва робітникам. Після складення всіх цих документів формується акт здавання-приймання виконаних робіт, який, своєю чергою, є підставою для введення об'єкта в експлуатацію.

Зазначимо, що питання визнання капітальних інвестицій залежить від методу надходження основних засобів на підприємство: будівництво, придбання за плату, виготовлення власними силами чи силами сторонніх організацій, а також до капітальних відносять витрати, понесені на модернізацію, реконструкцію, капітальний ремонт, дообладнання та добудову. Отримання основних засобів на підприємство, що не пов'язане із здійсненням грошових розрахунків (бартерні операції, внесок до статутного капіталу, безоплатне одержання тощо) не вважається капітальними інвестиціями. Також не відносять до інвестиційної діяльності витрати, понесені на підтримку об'єкта, що не приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від його використання. У першому випадку понесення капітальних витрат буде підтверджуватися такими первинними документами: накладні, товарно-транспортні накладні, форми ОЗ-1, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-9. Усі вищеперелічені форми відображають інформацію про вартість основних засобів, складаються в примірниках, кількість яких має бути достатньою для передачі всім учасникам господарської операції. На основі вказаних накладних формується форма ОЗ-1, яка відображає первісну вартість введених в експлуатацію об'єктів основних засобів. Також, оскільки здійснення капітального ремонту, реконструкції та модернізації основних засобів теж є капітальними інвестиціями підприємства, то первісна вартість необоротних активів на підставі форми ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонттованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» збільшується на суму цих інвестицій.

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) використовуються форми, аналогічні первинним документам для обліку основних засобів.

При відображенні в первинному обліку здійснення капітальних інвестицій у придбання (створення) нематеріальних активів слід керуватись Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [8]. Наказом передбачено форми НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» та НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». Форма НА-1 використовується підприємствами для введення у господарський оборот і використання окремих об'єктів права інтелектуальної власності, складається в одному примірнику на основі технічної, науково-технічної та іншої документації. Для аналітичного обліку окремих об'єктів та груп однотипних об'єктів права інтелектуальної власності, що надійшли в один місяць, призначена форма НА-2, яка складається на основі вищезгаданої форми. У свою чергу інвентаризаційний опис складається в одному примірнику за місцем знаходження нематеріального активу та за відповідальною особою за нього. Також капітальні витрати по придбанню або створенню нематеріальних активів можуть відображатись у накладних (у випадку придбання) та у актах про здавання-приймання виконаних робіт (у випадку створення).

Наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо

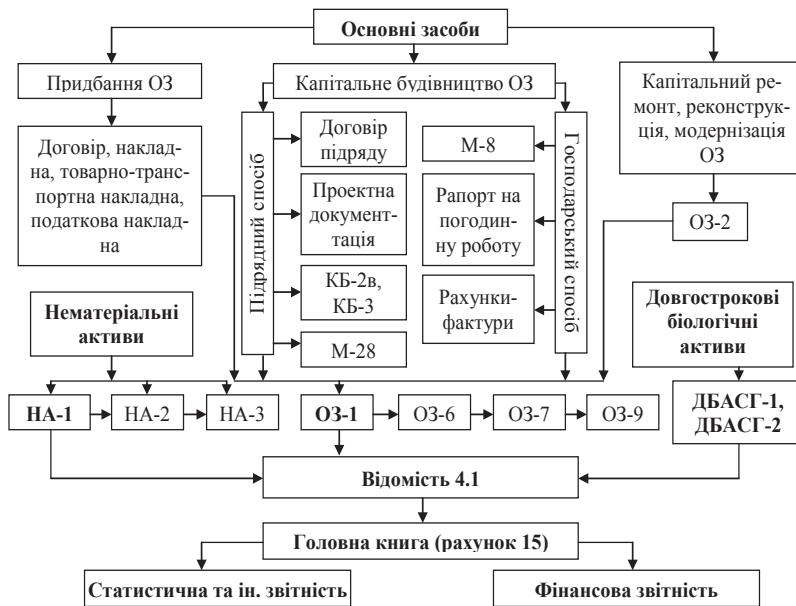


Рис. 1. Інформаційні потоки в первинному обліку капітальних інвестицій

застосування спеціальних форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів» передбачено дві форми первинного обліку здійснення капітальних інвестицій у придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів: «Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передача їх в експлуатацію» (форма ДБАСГ-1) та «Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)» (форма ДБАСГ-2) [9]. Вищенаведені форми складаються для введення в експлуатацію багаторічних насаджень та для формування основного стада тварин відповідно.

Первинний облік капітальних інвестицій, на основі описаних первинних документів, можна представити у вигляді схеми документообігу (рис. 1).

На основі наведеного схематичного відображення інформаційних взаємозв'язків, стверджуємо, що первинний документообіг по капітальних інвестиціях умовно можна розділити на 2 рівні: перший рівень – це формування первісної вартості окремих об'єктів капітального інвестування, другий – введення їх в експлуатацію. Таким чином, з метою зменшення витрат та спотворення інформації, на підприємствах незалежно від галузі і форми власності варто створити внутрішній документ з обліку капітальних інвестицій – картку аналітичного обліку капітальних витрат, який перетворився б у сполучну ланку між наведеними рівнями. Здійснюючи певні кроки у цьому напрямку, С. Й. Сажинець рекомендує форму цього документу та пропонує використовувати такі його реквізити: № з/п, дата, назва витрат, документ, одноразова сума (у грн.), сума нарастаючим підсумком (у грн.) [10, с. 293].

Такий документ повинен містити інформацію про вид та обсяги капітальних витрат (без ПДВ та окремо – сума ПДВ) в розрізі аналітичних рахунків (в якості яких пропонуємо використовувати джерела залучення інвестицій), дати понесення витрат та номери документів, які підтверджують це, інформація про контрагентів, пов'язаних зі здійсненими інвестиціями. Таким чином дана картка не лише унеможливить викривлення інформації про капітальні інвестиції, яка отримується користувачами, але й зможе слугувати документом, який дасть можливість юридично правильно ввести об'єкти необоротних активів в експлуатацію,

паралельно забезпечуючи достовірність визначення їх первісної вартості.

Висновки і перспективи подальших розвідок. Отже, останніми роками спостерігається зростання інтересу науковців до питання документування (в т.ч. первинного) капітальних інвестицій, що пояснюється усвідомленістю їх вагомості у сучасному економічному середовищі. Однак, внаслідок відсутності єдиних методологічних підходів і базисів для належного обліку та документування капітальних інвестицій документообіг даної ділянки є досить складним та громіздким. На наш погляд, підприємствам слід потурбуватися про створення власних внутрішніх форм документів з обліку капітальних інвестицій (напр., картки аналітичного обліку капітальних витрат), що покликано узагальнити ключову інформацію по надходженню та використанню інвестиційних ресурсів в одному документі.

У подальшому наукові дослідження мають спрямовуватися на виявлення організаційних недоліків при побудові інформаційних зв'язків між структурними підрозділами підприємств (в т.ч. територіально відокремленими) за посередництва первинних документів та усунення таких недоліків з метою недопущення втрат та дублювання даних, які використовуються різними ланками управління.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Ізмайлов Я. О. Облік і аналіз капітальних інвестицій: організація і методика (на матеріалах гірничо-збагачувальних підприємств) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Ізмайлов Ярослав Олександрович : ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ, 2009. – 22 с.
- Сажинець С. Й. Організація обліку капітальних інвестицій у створення необоротних активів господарським способом на промислових підприємствах / С. Й. Сажинець // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647. – С. 504–510.
- Старко І. Є. Первинний облік нематеріальних активів: шляхи удосконалення / І. Є. Старко // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2011. – Вип. 21.2. – С. 290–294.
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.
- Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві : Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва в Україні від 04.12.2009 № 554.
- Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 № 193.
- Про затвердження типових форм первинного обліку : Наказ Державного комітету статистики України від 29.12.1995 № 352.
- Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732.
- 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 № 73.
- Сажинець С. Й. Організаційні аспекти розвитку системи обліку капітальних інвестицій на підприємствах / С. Й. Сажинець // Проблеми економіки та управління : Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2008. – № 628. – С. 288–293.