

УДК 347. 728.1: 336. 531.2: 631: 330. 322. 6.

О.М. Райковська

аспірант*

Державний агроекологічний університет

ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Розглядаються основні проблеми обліку капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах та пропонуються шляхи їх вирішення.

Постановка проблеми

Відтворення основних засобів в сільському господарстві є однією з основних проблем, які постали перед аграрними підприємствами на нинішньому етапі розвитку. Знос матеріально-технічної бази АПК досяг критичного рівня, вибуття основних засобів істотно випереджає надходження, характерним є звужений тип відтворення капітальних вкладень. В такій ситуації необхідно в кількісному і якісному плані здійснювати оновлення виробничих потужностей. Отже, вибудовується схема, коли за сучасних умов економічний розвиток аграрного підприємства пропорційний здійсненню процесу капітального інвестування, який є комплексним результатом зважених управлінських рішень: виявлення, раціональне та економічне використання прихованих резервів інвестування; планування капітальних інвестицій; складання повної своєчасної фінансової та статистичної звітності, тощо. Виходячи з цього, важливого значення на сільськогосподарських підприємствах набуває бухгалтерський облік капітальних інвестицій, аналіз показників їх динаміки та ефективності використання як проміжної ланки між збором і обробкою накопиченої інформації про вкладені інвестиції та прийняттям рішень. Облікова інформація щодо капітальних інвестицій свідчить про суми та структуру витрат, що пов'язані зі створенням нових об'єктів або з їх поліпшенням (реконструкцією, модернізацією, добудовою, дообладнанням, модифікацією тощо). Це приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання необоротних матеріальних і нематеріальних активів.

Вагомий внесок в облік інвестиційних процесів, зокрема капітальних інвестицій, внесли дослідження М. Огійчука, В. Плаксієнко, Л. Панченко, Л. Сук, С. Лайчук, З. Задорожного, Л. Ільш, інших вчених та бухгалтерів-практиків. Їх праці охоплюють широке коло питань щодо класифікації капітальних інвестицій; первинного документування господарських операцій; синтетичного обліку; подання інформації про інвестиції у фінансовій та статистичній звітності тощо. Проте кожен новий етап

* Науковий керівник – к.е.н., доцент В.М. Шваб

© О.М. Райковська

економічного розвитку суспільства потребує найновіших рішень у веденні обліку, поглиблення та оновлення вже досліджених раніше питань, тому в професійних колах постійно точаться дискусії навколо нормативно-правового забезпечення (особливо, навколо практичного застосування П(С)БО 7), організації та методології обліку капітальних інвестицій тощо.

Основними завданнями даного дослідження є: уніфікація визначення капітальних інвестицій; розробка класифікації, узгодженої із фінансовою та статистичною звітністю; вирішення проблем організації аналітичного обліку капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах.

Об'єктом даного дослідження є процес обліку капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах.

Методика досліджень

Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання. Дана робота ґрунтується на застосуванні системного підходу до вивчення економічних процесів, побудована на критичній оцінці законодавчої бази, широкому застосуванні наукових праць вчених та економістів-практиків з питань обліку капітальних інвестицій, статистичної та бухгалтерської звітності. На кожному етапі роботи застосовуються наступні *методи* емпіричного та теоретичного дослідження: *аналізу та синтезу* (розробка класифікації капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах); *графічний* (представлення аналітичного обліку рахунку 15 „Капітальні інвестиції”); *абстрактно-логічний* (узагальнення і формування висновків). Застосовувався також прийом порівняння (при дослідженні податкового і фінансового законодавства у даній сфері).

Результати досліджень

Для удосконалення ведення обліку капітальних інвестицій перш за все потрібне чітке і зрозуміле визначення цієї економічної категорії з точки зору фінансового обліку, оскільки бухгалтерські нормативні акти, що забезпечують його здійснення (а саме: положення № 291, частково П(С)БО 7 та П(С)БО 8 в частині придбання основних засобів і нематеріальних активів) не містять необхідного терміну [1,7]. Так, Інструкція № 291 містить інформацію лише про рахунок 15 „Капітальні інвестиції”, а в Інструкції щодо складання форми державного статистичного спостереження № 2–інвестиції «Звіт про капітальні інвестиції» надано лише визначення обсягів капітальних інвестицій [3].

На сьогоднішній день капітальні інвестиції, замінивши раніше вживаний термін „капітальні вкладення”, трактуються в обліковому середовищі як витрати на придбання або створення необоротних активів і являють собою основне джерело простого та розширеного відтворення, проте це законодавчо не закріплено в бухгалтерському обліку, на відміну від податкового, де капітальні інвестиції являють собою господарську

операцію, яка передбачає придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних фондів та нематеріальних активів, які підлягають амортизації згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств"[2].

Визначення інвестицій в обох підсистемах обліку, на нашу думку, потребує уніфікації, враховуючи економічний зміст даної економічної категорії, оскільки термін „інвестиція” є більш ширшим поняттям, ніж визначено в податковому законодавстві. *Отже, інвестиції – це капіталовкладення в необоротні активи з метою отримання прибутку або забезпечення економічного розвитку підприємства в майбутньому.*

По-друге, необхідно переглянути класифікацію капітальних інвестицій. Проблема полягає в тому, що майже у кожному виді фінансової та статистичної звітності існує окремий розподіл капітальних інвестицій, тобто не має чіткої відповідності видів [3, 4, 5, 7]. Тому потрібно робити додаткову вибірку інформації для заповнення тієї чи іншої статті документу, що призводить до зайвих затрат часу. Комплексно дослідивши класифікації на рахунках синтетичного обліку, у формі №5 „Примітки до фінансової звітності”, формі державного статистичного спостереження №2–інвестиції „Звіт про капітальні інвестиції”, у виробничому звіті ф.№10.3 б с.-г., в наукових працях Л. Сука, М. Огійчука, З. Задорожного, які різняться між собою ступенем деталізації за окремими ознаками, нами розроблено систематизовану класифікацію капітальних інвестицій, узгоджену з фінансовою та статистичною звітністю:

- за технологічною структурою (технологічне переозброєння, витрати у будівельних і монтажних роботах, витрати з придбання обладнання, інструментів та інвентаря);
- за призначенням (капітальні інвестиції, які здійснюються для виробничої та невиробничої сфери діяльності);
- за способом виконання робіт (господарський, підрядний, змішаний);
- за ступенем готовності (закінчені об'єкти, незавершене виробництво);

На сільськогосподарських підприємствах потрібно розподілити капітальні інвестиції у виробничу сферу за видами необоротних активів (обов'язково виділити підвиди — інвестиції у формування основного стада, закладання і вирощування багаторічних насаджень та інші капітальні інвестиції, можна віднести витрати на проектно-пошукові роботи, утримання відділів капітального будівництва), в охорону навколишнього природного середовища, де здійснити розподіл: на охорону і раціональне використання водних ресурсів, земель, природних рослинних ресурсів, тощо.

Наступним важливим моментом є ведення синтетичного обліку капітальних інвестицій на аграрних підприємствах. З цією метою

використовують систему рахунків, яку можна розподілити на рахунки, що характеризують наявність інвестицій (15 „Капітальні інвестиції”) та рахунки, які констатують факт їх здійснення, тобто зарахування до об’єктів господарської діяльності (10 „Основні засоби”, 11 „Необоротні матеріальні активи”, 12 „Нематеріальні активи”, 21 „Тварини на вирощуванні й відгодівлі”). Серед даної сукупності основним прийнято вважати рахунок 15 „Капітальні інвестиції”. Він призначений для акумуляції витрат на будівельні роботи господарським і підрядним способом для власних потреб підприємства, устаткування, яке підлягає монтажу в процесі будівництва, авансових платежів для фінансування вказаного будівництва; витрат на придбання машин і обладнання; витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів; витрат підприємства на придбання (створення) власними силами нематеріальних активів; витрат на формування основного стада робочої та продуктивної худоби (витрати на вирощування ремонтного молодняка у власному господарстві, придбання племінних тварин та тварин поліпшених порід у спеціалізованих підприємствах); в аграрних підприємствах; так як за дебетом даного рахунку відображаються фактичні витрати у капітальних інвестиціях, а за кредитом — списання витрат (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів тощо). Рахунок 15 „Капітальні інвестиції” має такі субрахунки: 151 „Капітальне будівництво”; 152 „Придбання (виготовлення) основних засобів”; 153 „Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”; 154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”; 155 „Формування основного стада”.

На нашу думку, наведені субрахунки не відображають всієї сукупності операцій, які обліковуються на рахунку 15 „Капітальні інвестиції”. З метою забезпечення обліковою інформацією управлінських потреб та оперативного аналізу капітальних інвестицій доцільно організувати відповідний аналітичний облік з детальним відображенням на рахунках обліку всієї множини форм капітальних інвестицій. Тобто, можливе подання в робочому плані рахунків структури рахунку 15 "Капітальні інвестиції" відповідно до структури заходів відтворення необоротних активів і способів організації інвестиційного процесу (рис.1.).

На субрахунку 151 „Капітальне будівництво” доцільно відкрити субрахунки: 151.1 „Капітальне будівництво підрядним способом”; 151.2 „Капітальне будівництво господарським способом”; кожен з них буде містити рахунки наступного порядку: 151.0.1 „Нове будівництво”; 151.0.2 „Реконструкція, модернізація, добудова”; 151.0.3 „Капітальні інвестиції в організацію проектно-дослідницьких робіт”; 151.0.4 "Капітальні інвестиції в ремонт, які капіталізуються"; 151.0.5 "Капітальні інвестиції в організацію будівельно-монтажних робіт та поліпшення будівельного обладнання"; 151.0.6 „Витрати на створення тимчасових (нетитульних) споруд,

пристроїв інвентарного характеру для будівництва”; 151.0.7 „Витрати на будівництво водогосподарських споруд інвентарного характеру (гребель, дамб, каналів, зрошувальної та осушувальної мереж, тощо)”. В межах субрахунку 151.2 „Капітальне будівництво господарським способом” витрати обліковуюватимуться за наступними статтями: „Транспортні витрати”; „Матеріальні витрати”;

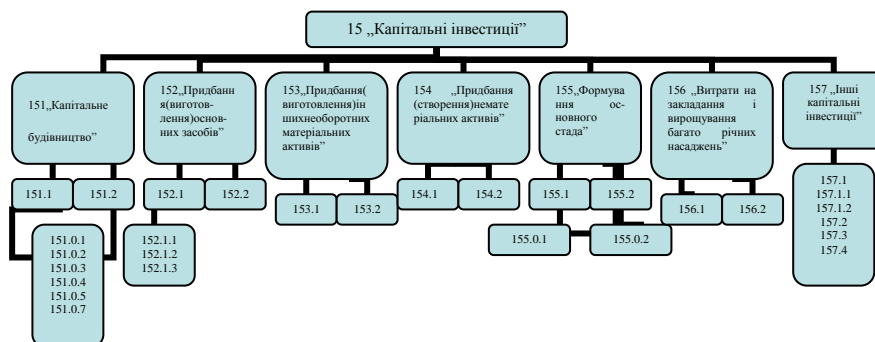


Рис. 1. Схема організації аналітичного обліку капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах

„Витрати на оплату праці”; „Відрахування на соціальні заходи”; „Амортизація”; „Витрати на експлуатацію будівельних машин та механізмів”, у свою чергу розподіливши дану статтю на окремі для обліку поточних та разових витрат; „Інші витрати”; „Накладні витрати”. Це дозволить полегшити роботу, проаналізувати ефективність і доцільність робіт з точки зору затрачених ресурсів та допоможе інвестиційно активним підприємствам привести методіку обліку капітальних інвестицій у відповідність до законодавства про інвестиційну діяльність.

На субрахунку 152 доцільно відкрити такі аналітичні рахунки: 152.1 „Витрати на придбання машин і обладнання, що не потребує монтажу”; 152.1.1 „Трактори”; 152.1.2. „Комбайни”; 152.1.3 „Автомобілі”, далі облік витрат необхідно вести в розрізі наступних статей: „Транспортні витрати”; „Витрати на консультаційні, інформаційні, посередницькі послуги”; „Інші витрати”. Також необхідно відкрити рахунок 152.2 „Обладнання, що вимагає монтажу (призначене для запасу)”, який відповідатиме аналогічній статті витрат у Виробничому звіті ф.№10.3 б с.-г. Це дозволить не робити додаткову вибірку інформації. На даному субрахунку треба виділити наступні статті для обліку витрат, що пов’язані з монтажем обладнання: „Оплата праці”, „Відрахування на соціальні заходи”, „Матеріали”.

Аналітичний облік витрат на придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів здійснюють за їх видами або групами, наприклад, 153.1 „Малоцінні необоротні

матеріальні активи”, 153.2 „Тимчасові (нетитульні) споруди” тощо. Виходячи з потреб управління можна обліковувати витрати за наступними статтями: „Транспортні витрати”, „Консультаційні, посередницькі послуги”, „Інші витрати”.

В сільськогосподарських підприємствах, що займаються вирощуванням і розведенням тварин витрати на формування основного стада обліковують на рахунку 155 „Формування основного стада”, доцільно відкривати субрахунки за видами тварин: 155.1 „Велика рогата худоба”, 155.2 „Свині”, 155.3 „Вівці” тощо. Облік за даними субрахунками можна вести в розрізі наступних рахунків: 155.0.1 „Формування основного стада за рахунок власного молодняка”, 155.0.2 „Формування основного стада за рахунок придбання дорослої худоби”. Витрати, пов’язані з придбанням худоби на стороні, обліковуються за наступними статтями: „Транспортні витрати”, „Оплата праці”, „Інші витрати”.

Деякі економісти рекомендують для обліку капітальних інвестицій на вирощування багаторічних насаджень використовувати субрахунок 152, так як відповідно до пункту 5.1.8. П(С)БО 7 „Основні засоби” багаторічні рослини належать до основних засобів [7]. На нашу думку, для витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень, що складають окрему групу капітальних вкладень доцільно виділити окремий субрахунок 156. Аналітичний облік найкраще вести за видами насаджень, наприклад, 156.1 „Сади плодови”, 156.2 „Виноградники”, 156.3 „Хмільники”, тощо. Також можна відкрити наступні статті за видами витрат: „Матеріальні витрати”, „Витрати на оплату праці”, „Відрахування на соціальні заходи”, „Амортизація”, „Інші витрати”. Кореспонденція рахунків для закладання і вирощування багаторічних насаджень з використанням субрахунку 156 матиме наступний вигляд: всі витрати (на придбання саджанців, оплата праці, транспортні послуги, паливо, витрати, пов’язані з вирощуванням, тощо) відображаються за дебетом рахунку 156 та за кредитом рахунків 208, 661, 23, 203, 65. Надходження продукції від молодих насаджень оприбутковується на рахунок 27 з 156 рахунку, і на їх вартість зменшуються витрати на вирощування насаджень. Оприбуткування до складу основних засобів здійснюється за дебетом рахунку 108.

Субрахунок 157 можна використати для обліку інших капітальних інвестицій для відображення цієї інформації в Розділі III “Капітальні інвестиції” Форми №5 „Примітки до річної фінансової звітності”, де передбачена така стаття. Інші капітальні інвестиції також виділено окремо у технологічній структурі капітальних вкладень в статистичній формі звітності № 2–інвестиції “Звіт про капітальні інвестиції”. Таким чином буде узгоджена інформація про капітальні інвестиції, що представлена на рахунках та у фінансовій і статистичній звітності.

Капітальні витрати на поліпшення земель краще обліковувати на субрахунку 157.1, де можна відкрити такі аналітичні рахунки 157.1.1

„Культуртехнічні роботи”, 157.1.2 „Створення споруд та інших інвентарних об’єктів” до моменту їх завершення, а потім після здійснення цих робіт – осушення, зрошення тощо їх списати з кредиту рахунку 157 на дебет рахунку 102 „Капітальні витрати на поліпшення земель”[6]. Витрати на тимчасово або остаточно припинене будівництво, на списання яких немає дозволу, найкраще обліковувати на аналітичному рахунку 157.2, 157.3. Їх можна використати для відображення витрат на припинене будівництво, охорону, знос і демонтаж. Після одержання дозволу на списання об’єктів, також виділимо окремий рахунок – 157.4 для обліку витрат на спорудження будинків для робітників та службовців.

Дискусійним питанням також є витрати на капітальний ремонт основних засобів: які з них належать до капітальних інвестицій, а які до витрат поточного періоду, за яким принципом здійснювати їх розподіл і за допомогою яких документів нормативно обґрунтувати дану методику. Ґрунтуючись на дослідженнях науковців, на нашу думку оптимальним варіантом вирішення цієї проблеми є доповнення облікової політики підприємства інформацією про критерії розмежування даних витрат, а також створення на підприємстві технічної експертної комісії, сформованої із кваліфікованих спеціалістів, які б професійно оперували даними нормами. В обліковій політиці підприємства мають бути зазначені критерії визнання нового строку експлуатації об’єктів, у зв’язку з проведеними капітальними роботами, та порядок його визначення та які техніко-економічні показники та документальні свідчення слід застосовувати при визнанні капітальних інвестицій в обліку [8]. Необхідно забезпечити єдиний обліковий підхід для всіх підприємств щодо характеристики і критеріїв оцінки капітального ремонту. Для цього потрібно вказати, що роботи, пов’язані з поліпшенням об’єкта, які у майбутньому збільшуватимуть економічні вигоди, первісно очікувані від його використання та такі, що дають можливість достовірної їх оцінки, тобто модернізація, модифікація, добудування, дообладнання, реконструкція відносяться до капітальних інвестицій і відображуються за дебетом рахунку 15 „Капітальні інвестиції” зі збільшенням первісної вартості об’єкта основних засобів на субрахунках 151, 152, 153, а введення в дію, прийняття в експлуатацію таких об’єктів – за кредитом зазначених субрахунків.

Висновки

Для удосконалення обліку капітальних інвестицій на аграрних підприємствах, на наш погляд, слід впровадити ряд заходів, які дозволять вирішити назрілі проблеми.

Перш за все необхідно розробити окреме П(С)БО „Капітальні інвестиції”, де сформулювати чітке визначення інвестицій взагалі і капітальних зокрема, розробити класифікацію, охарактеризувати їх технологічну і відтворювальну структури, види оцінок, можливість переоцінки, порядок вибуття, представити в ньому особливості ведення обліку кожного виду капітальних інвестицій та інші важливі моменти обліку.

В обліковій політиці має бути передбачено сукупність вище запропонованих аналітичних рахунків для обліку окремих видів інвестицій, що відносяться до капітальних. Це дозволить полегшити заповнення статистичної та фінансової звітності без додаткових вибірок інформації.

Введення рекомендованих змін дозволить на практиці розв’язати накопичені проблеми, що дасть змогу забезпечувати обліковою інформацією специфічні потреби різних користувачів і складати прозору та достовірну фінансову звітність.

Подальші дослідження з даної проблеми повинні концентруватися у сфері створення нової системи первинного документування капітальних інвестицій, їх оцінки, тощо.

Література

1. 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 р. № 291 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 1. – С. 14–64.
2. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР (із змінами і доповненнями, внесеними до 2003 року) // Податки та бух. облік. – 2003 – №8.
3. Про затвердження форми державної статистичної звітності № 2-«Звіт про капітальні інвестиції» та Інструкції щодо її складання: Наказ Держкомстату України від 12.12.2001р. № 491.
4. Сук Л.К. Облік капітальних інвестицій // Бухгалтерія в сільському господарстві.– 2001.– №2.– С.2–9.
5. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. / М.Ф.Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г.Панченко та ін. / За ред. М.Ф. Огійчука. – Вид. 2-ге.– К.: Вища освіта, 2003.– 800с.
6. *Задорожний З.* Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій // Бухгалтерський облік і аудит.– 2002.– №7.–С. 18–22.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”:
Затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 №92. //
Бухгалтер.– 2001.– №1/2. – С.72–75.

8. *Лисенко Н.* Актуальні питання обліку капітальних інвестицій
підприємствами (на прикладі житлово- комунального господарства) //
Бухгалтерський облік і аудит.– 2005.– №6. – С.24–33.
