

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

© Сажинець С.Й., 2008

Зосереджено увагу на необхідності вдосконалення на підприємствах аналітичного обліку капітальних інвестицій та наведено загальну схему їх класифікації за видами необоротних активів. Автором обґрунтовано доцільність внесення змін до нормативних документів з ведення бухгалтерського обліку капітальних інвестицій та запропоновано окремі з них.

Ключові слова: облік, капітальні інвестиції, інвестування.

The main attention is given to the necessity of the enterprises analytical accounting of the capital investments improvement and general scheme of their classification according to the kinds of non-current assets. The author gave proves to introduce amendments to normative documents on capital investments accounting and some of these amendments are proposed.

Key words: accounting, capital investments, investing.

Постановка проблеми

Сучасне поштовхування розвитку провідних галузей економіки України вимагає нарощування темпів капітального інвестування у підприємницьких структурах. З іншого боку, цей процес неможливий без посилення контролю за раціональним та цільовим використанням інвестованих коштів, виконанням договірних зобов'язань постачальниками та підрядними організаціями, впровадженням придбаних та створених об'єктів капітального інвестування в експлуатацію, своєчасним та правильним оформленням документів тощо.

Своєю чергою, функціонування ефективної системи контролю неможливе без наявності відповідної інформаційної бази, яка переважно формується у системі бухгалтерського обліку підприємства.

Облікова інформація про капітальні інвестиції використовується у процесі управління підприємством для формування первісної (інвентарної) вартості кожного із об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, визначення амортизаційної політики на поточний рік та на перспективу, заповнення форм бухгалтерської звітності та приміток до них, складання статистичної звітності про капітальні інвестиції тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблемні питання обліку капітальних інвестицій на сторінках періодичних бухгалтерських видань висвітлюються доволі рідко. Так, у спеціалізованому науково-практичному журналі “Бухгалтерський облік і аудит” остання спеціальна публікація за цією тематикою була у № 6 за 2005 рік [1]. У цій статті Н. Лисенко розглядає актуальні питання методології обліку капітальних інвестицій на підприємствах житлово-комунального господарства та обґрунтовує ряд пропозицій, спрямованих на вдосконалення обліку.

Не часто розглядаються проблемні питання обліку капітальних інвестицій і на спеціалізованих наукових конференціях з бухгалтерського обліку. Наприклад, у виданих тезах доповідей науково-практичної конференції “Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства”, яка відбулась у 2007 році у Національному університеті “Львівська політехніка”, із понад 200 публікацій немає жодної з проблемних питань обліку капітальних інвестицій.

Постановка цілей

У процесі перевірок господарської діяльності підприємств державними контролюючими органами та незалежними аудиторами виявляються суттєві порушення у питаннях ведення обліку капітальних інвестицій та формування балансової вартості основних засобів. Зокрема, зустрічаються випадки, коли витрати, пов'язані із капітальним інвестуванням, відносять до складу операційних витрат. Деякі об'єкти зараховують до основних засобів декілька разів тільки тому, що оплата за них здійснювалась частинами. Капітальні витрати можуть списуватись (переноситись на рахунок обліку основних засобів) за відсутності належним чином оформлених актів. Мають місце й інші порушення, пов'язані із відсутністю в бухгалтерії повної інформації про виконувані роботи з капітального інвестування господарським способом (обладнання фундаментів та монтаж устаткування, вантажно-розвантажувальні та транспортні послуги з переміщення устаткування, яке підлягає монтажу тощо).

Причиною таких порушень у більшості випадків є недосконала система організування управління процесами капітального інвестування. Зрозуміло, що її треба розвивати. При цьому необхідно акцентувати увагу на вдосконаленні порядку оформлення первинних документів та формуванні інвентарної вартості основних засобів у процесі аналітичного бухгалтерського обліку капітальних інвестицій.

Тому метою цієї статті є теоретичне обґрунтування та розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення процесів документального оформлення операцій та аналітичного обліку витрат з капітального інвестування на підприємствах.

Виклад основного матеріалу

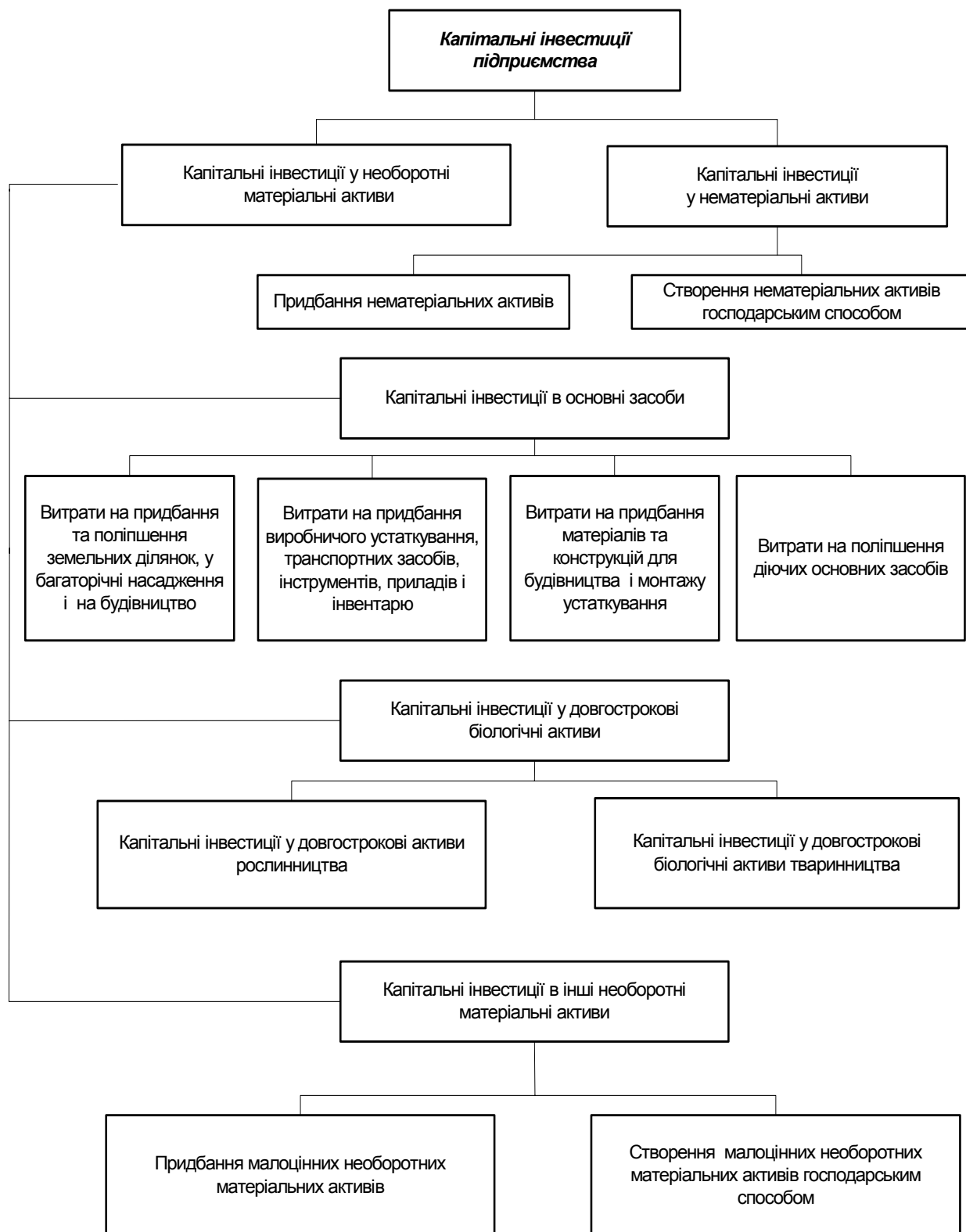
Облікова інформація про капітальні інвестиції підприємства у результаті є продуктом діяльності його бухгалтерії. Її працівники виконують облікові операції, пов'язані із виконанням робіт з капітального інвестування як підрядним, так і господарським способами, здійснюють контроль за цільовим використанням коштів та інших ресурсів, беруть участь у проведенні інвентаризацій та оформленні їх результатів, заповнюють статистичну та бухгалтерську звітність тощо.

З іншого боку, значна кількість документів та іншої облікової інформації про капітальні інвестиції формується за межами бухгалтерії. Її якість визначається встановленим на підприємстві порядком укладення договорів із постачальниками та підрядниками, оформлення актів виконаних будівельно-монтажних та інших робіт, наявністю складського господарства та обладнаних майданчиків для зберігання будівельних конструкцій, устаткування, будівельних матеріалів, кваліфікацією персоналу тощо. Тобто, на підприємствах має функціонувати система управління обліковою діяльністю з капітального інвестування.

Для цього необхідно виконати ряд підготовчих операцій. Для початку треба здійснити класифікацію можливих напрямків капітального інвестування на підприємстві.

Враховуючи склад необоротних активів підприємства та вимоги щодо складання статистичної звітності, облік капітальних інвестицій доцільно вести за напрямками, вказаними на рисунку.

Важливим етапом забезпечення функціонування облікової системи з капітального інвестування є затвердження наказом по підприємству підрозділів або посадових осіб, відповідальних за окремі напрямки діяльності у цій сфері. Наприклад, відповідальність за виконання будівельно-монтажних робіт, придбання будівельних матеріалів і конструкцій покладається на відділ капітального будівництва. Відділ головного механіка повинен координувати роботи щодо придбання, встановлення та впровадження в експлуатацію виробничого устаткування. Аналогічно за іншими підрозділами (відділ головного енергетика, головного метролога, транспортний, господарський тощо) закріплюються конкретні функції з капітального інвестування щодо придбання енергетичного обладнання, транспортних засобів, контрольно-вимірювальних приладів, виробничого та господарського інвентарю тощо.



Узагальнена схема класифікації капітальних інвестицій підприємства за видами необоротних активів

На підприємстві необхідно визначити узагальнений перелік матеріальних цінностей, придбання яких фінансується за рахунок коштів, передбачених на капітальне інвестування (будівельні конструкції, будівельні матеріали, виробниче устаткування, інвентар тощо) і які підлягають обліку на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”.

Важливою передумовою забезпечення раціональної організації ведення бухгалтерського обліку капітальних інвестицій є закріплення спеціально обладнаних майданчиків та складських приміщень для приймання і зберігання матеріальних цінностей, призначених для використання у сфері капітального інвестування. Очевидно, що працівники цих підрозділів мають бути відповідальними за виконання вказаних операцій, ведення складського обліку та оформлення документів та їх своєчасне здавання у бухгалтерію для виконання облікових операцій.

Для належного функціонування системи обліку капітальних інвестицій необхідно визначити порядок передачі матеріальних оборотних активів для використання їх у сфері капітального інвестування та документального оформлення вказаних операцій. Це особливо актуально для забезпечення виконання робіт щодо капітального інвестування потреб підприємства господарським способом (виготовлення нестандартного обладнання, інвентарю, виконання будівельно-монтажних робіт тощо). При цьому має функціонувати чітка система відкриття замовлень на виконання робіт, визначення їх планової собівартості, нормування використання матеріальних та трудових ресурсів, документування зазначених операцій тощо.

У процесі формування облікової інформації про капітальні інвестиції важливо визначити порядок використання чинних субрахунків рахунку 15 “Капітальні інвестиції”. Відповідно до наведеної вище класифікації капітальних інвестицій пропонується використовувати чинні субрахунки рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, на яких вести облік:

1. На субрахунку 151 “Капітальне будівництво” – капітальних інвестицій на придбання земельних ділянок, поліпшення земель, зелені насадження, створення будівель (будинків), передавальних пристроїв та споруд.

2. На субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” – витрат за переданими в експлуатацію або до монтажу машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю.

3. На субрахунку 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів” – витрат за переданими в експлуатацію бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, інвентарної тари, предметів прокату тощо.

4. На субрахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” – витрат на придбання та створення нематеріальних активів.

5. На субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” – витрат на формування стада робочої та продуктивної худоби і багаторічних насаджень.

З метою розширення аналітичної інформації про капітальні інвестиції доцільно запровадити нові субрахунки до рахунку 15 “Капітальні інвестиції”:

а) субрахунок 156 “Обладнання, конструкції та матеріали для будівництва і монтажу” – для ведення складського обліку отриманого устаткування, яке очікує монтажу, транспортних засобів, інструментів, приладів, інвентарю, тари, предметів прокату тощо до їх передачі в експлуатацію, а також будівельних матеріалів та конструкцій;

б) субрахунок 157 “Незавершені роботи по створенню необоротних активів” – для обліку витрат щодо створення господарським способом нових об’єктів необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних необоротних активів тощо);

в) субрахунок 158 “Капітальні витрати на поліпшення необоротних активів” – для обліку витрат на реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення необоротних активів;

г) субрахунок 159 “Інші капітальні інвестиції”.

Для належного функціонування системи аналітичного обліку капітальних інвестицій необхідно для кожного із наведених вище субрахунків передбачити перелік можливих статей аналітичного обліку капітальних інвестицій та визначити систему їх кодування і реєстрації.

При визначенні складу статей аналітичного обліку основним критерієм є забезпечення формування на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” інформації про всі види витрат капітального інвестування (авансова оплата за передбачувані роботи та послуги; попередня оплата за будівельні матеріали та конструкції; вартість придбаних матеріалів та конструкцій, обладнання тощо, які зберігаються на складах; незавершені будівельно-монтажні роботи і ін.), незалежно від їх виду та стану готовності робіт.

Немаловажним чинником у системі організування обліку та контролю витрат є ведення реєстрів (описів, номенклатури) аналітичних рахунків (рахунків аналітичного обліку) за кожним об'єктом капітального інвестування. Порядок ведення та форма реєстрів залежать від виду витрат у сфері капітального інвестування. Наприклад, для обліку будівельних матеріалів, конструкцій та обладнання на складах – реєстр необхідно вести за кожним номенклатурним номером матеріальних цінностей; для обліку обладнання, яке передано до монтажу – за кожним замовленням на монтаж устаткування; для обліку витрат зі створення необоротних активів власними силами – за кожним замовленням на створення відповідних об'єктів необоротних активів тощо.

Реєстри аналітичних рахунків ведуть зазвичай у бухгалтерії, на підставі первинних документів (накладних на отримання матеріалів, конструкцій та обладнання, актів про виконані роботи, замовлення на роботи та послуги та ін.).

Приклад однієї із форм реєстру аналітичних рахунків з обліку капітальних інвестицій наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Реєстр рахунків аналітичного обліку капітальних інвестицій

Номер та назва облікової групи: *Придбання основних засобів*

Номер та назва облікової підгрупи: *Придбання робочих машин та устаткування*

Дата	Назва об'єкта капітального інвестування	Підстава для відкриття рахунку	Номер аналітичного рахунку	Позначка про передачу об'єкта в експлуатацію	
				дата	документ
	...				
12.12.07.	Стругальний верстат СМ- 757114-S	Розп. гол. тех нолога № 57	1522300175	31.03.08.	Акт № 97
18.12.07.	Пневмоштовпач SK – 7325-121 BEA	Розп. гол. тех нолога № 89	1522300176		
	...				

Ведення реєстру аналітичних рахунків капітальних інвестицій є важливим для правильного формування інвентарної вартості облікових об'єктів необоротних активів на підставі первинних документів (акти виконаних робіт, відрядні наряди на оплату праці, акти на списання використаних матеріалів, накладні постачальників тощо), в яких працівники підрозділів, відповідальних за певний напрямок капітального інвестування (відділ капітального будівництва, головного механіка, головного енергетика тощо), проставляють номери аналітичних рахунків.

Для належного контролю за формуванням інвентарної вартості необоротних активів до кожного аналітичного рахунку їх капітального інвестування відкривають картки аналітичного обліку, у яких послідовно, у хронологічному порядку, фіксують відповідні витрати (табл. 2).

Висновки

Наведені матеріали вказують, що необхідно внести зміни та доповнення до чинних нормативних актів з метою розширення можливостей використання у процесі обліку субрахунків рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, удосконалення первинної документації та програмного забезпечення, активізації обговорення проблемних питань з обліку капітальних інвестицій на науково-практичних конференціях та у спеціалізованих періодичних виданнях.

Картка № 1522300175
обліку капітальних інвестицій по аналітичному рахунку

Назва аналітичного рахунку: Стругальний верстат СМ- 757114-С

№ з/п	Дата	Назва витрат	Документ	Сума, грн.	
				одноразова	наростаючим підсумком
1.	12.12.07.	Вартість стругального верстата СМ- 757114-С	Накладна № 43	204078,95	204078,95
2.	12.12.07.	Вартість послуг АТП "Авто" з перевезення верстата	ТТН 43521 від 10.12.07	1524,75	205603,70
3.	31.12.07.	Витрати будівельного цеху на обладнання фундаменту	Акт № 654 від 31.12.07.	2375,00	207978,70
4.	31.01.08.	Вартість послуг з монтажу верстата на фундаменті	Акт № 57 від 31.01.08.	954,47	208933,17
5.	29.02.08.	Вартість послуг з монтажу електроживлення верстата	Акт № 39 від 27.02.08.	1247,90	210181,07
<i>Разом інвентарна вартість переданого в експлуатацію об'єкта:</i>					210181,07

Перспективи подальших досліджень

Подальшого розвитку вимагає не тільки система аналітичного бухгалтерського обліку капітальних інвестицій. Забезпечення формування у системі бухгалтерського фінансового обліку, на рахунку обліку капітальних інвестицій, оперативної інформації для управління капітальним інвестуванням та заповнення форм державної статистичної звітності – це основний орієнтир такого розвитку.

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