

ФОРМУВАННЯ ПОЧАТКОВОЇ ВАРТОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ НА РАХУНКУ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

© Сажинець С.Й., 2010

Зосереджено увагу на необхідності вдосконалення системи формування початкової вартості придбаних та створених підприємством об'єктів основних засобів, нематеріальних активів та малоцінних матеріальних необоротних активів безпосередньо у процесі аналітичного обліку капітальних інвестицій на їх придбання та створення. Запропоновано документацію для реєстрації та нагромадження облікової інформації про витрати, які формують початкову вартість кожного із об'єктів необоротних активів.

Ключові слова: облік, капітальні інвестиції, інвестування, первісна вартість, необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи.

The main attention is given to the importance of improving the formation of the original value of acquired and established in the business of fixed assets, intangible assets and tangible fixed assets of little value directly in the process of analytical account of capital investments for their acquisition and creation.

Keywords: accounting, capital investments, investments, initial cost, non-current assets, fixed capital, intangible assets.

Постановка проблеми

Промислові підприємства, у багатьох з яких спрацювання основного капіталу є надзвичайно високим, нарощують обсяги капітального інвестування у придбання та створення нових об'єктів матеріальних та нематеріальних необоротних активів.

Амортизаційні відрахування за такими активами істотно впливають на рівень собівартості промислової продукції, а відповідно і на величину цін та процеси формування оподаткованого прибутку підприємства. Відповідно правильне формування початкової (первісної) вартості необоротних активів є об'єктом особливої уваги як економістів підприємства, так і аудиторів, працівників податкових та інших контролюючих органів. Тому допущення помилок під час формування початкової вартості необоротних активів може спричинити неправильне формування у податковому обліку валових витрат, величини амортизації основних фондів та нематеріальних активів і відповідно оподаткованого прибутку. Як наслідок, контролюючі органи можуть застосовувати до підприємств економічні санкції за недостовірне формування податкової бази.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблемні питання бухгалтерського обліку капітального інвестування діяльності промислових підприємств не так вже й часто з'являються на сторінках спеціалізованих наукових економічних видань. Зазвичай, розглядаються проблемні питання нормативно-правового регулювання обліку інвестиційної діяльності [1], використання інвестиційних ресурсів [2], обліку і аналізу інноваційної діяльності [3], теоретичні аспекти облікового забезпечення [4] та удосконалення методики ведення їх синтетичного обліку [5] тощо. До того ж прикладні питання щодо розвитку системи аналітичного обліку та удосконалення документального забезпечення списання та контролю витрат, понесених підприємством у процесі капітального інвестування, недостатньо методично підготовлені.

Постановка цілей

З огляду на викладене, метою цього дослідження є обґрунтування пропозицій щодо удосконалення системи аналітичного обліку інвестиційних витрат на придбання та створення промисловим підприємством нових об'єктів у складі його необоротних активів і процесу формування їх початкової вартості на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”.

Виклад основного матеріалу

Основними видами необоротних активів промислових підприємств є їхні основні засоби, малоцінні та інші матеріальні необоротні активи та нематеріальні активи. Їх характерною особливістю є значний термін використання підприємством (не менше одного року) та доволі висока вартість, яка перевищує вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що обліковують у складі оборотних активів. Межі вартості, стосовно яких активи тривалого використання зараховують до складу основних засобів, малоцінних

необоротних матеріальних активів або малоцінних та швидкозношуваних предметів, промислового підприємства відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 [6] встановлюють самостійно, формуючи свою облікову політику.

Нові об'єкти необоротних активів підлягають зарахуванню на облік (баланс) за початковою вартістю, під якою розуміють загальну суму витрат, понесених підприємством у процесі капітального інвестування щодо їх придбання або самостійного створення господарським способом.

Облік витрат інвестиційної діяльності на придбання або створення необоротних активів промислового підприємства, відповідно до вимог Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [7], обліковують на синтетичному рахунку 15 "Капітальні інвестиції", який має окремі субрахунки для обліку капітального будівництва (субрахунок 151), придбання (виготовлення) основних засобів (субрахунок 152), придбання (створення) інших необоротних матеріальних активів (субрахунок 153), придбання (створення) нематеріальних активів (субрахунок 155).

Важливим критерієм організації аналітичного обліку витрат на зазначених субрахунках є забезпечення адресного відображення усіх прямих та непрямих витрат за кожним обліковим об'єктом, який, після завершення виконання відповідного комплексу інвестиційних робіт, має бути зарахований до складу відповідної облікової групи у складі основних засобів (рахунок 10 "Основні засоби"), малоцінних та інших необоротних матеріальних активів (рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" або нематеріальних активів (рахунок 12 "Нематеріальні активи"). До того ж на окремих промислових підприємствах недооцінюють значення такого підходу. Як наслідок, облік інвестиційних витрат на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" бухгалтери вимушено здійснюють, застосовуючи так званий "котловий" метод. За такого підходу, у системі бухгалтерського обліку забезпечується тільки концентрація усіх витрат з капітального інвестування на одному бухгалтерському рахунку або субрахунках без ідентифікації (ув'язки) до конкретних облікових об'єктів. Після завершення відповідного звітної періоду або під час проведення інвентаризації чи у процесі приймання в експлуатацію групи об'єктів необоротних активів комісіям доводиться виконувати роботи з ідентифікації витрат. Очевидно, що цей процес вимагає певних зусиль та витрат часу фахівців, і зважаючи на значну кількість облікових об'єктів та тривалий проміжок часу від здійснення витрат, не забезпечує належної якості робіт. Таку ситуацію з формування витрат можна пояснити тільки неналежним станом організування контролю за виконанням робіт з капітального інвестування.

Важливо, зважаючи на те, що у процесі управління капітальним інвестуванням діяльності промислового підприємства задіяно багато його функціональних підрозділів (відділи (служби) капітального будівництва, головного механіка, головного технолога, фінансовий, планово-економічний, бухгалтерія тощо), забезпечити чіткий порядок документування операцій. Це сприятиме поліпшенню взаємодії різних служб підприємства і створить умови для належного поточного формування бухгалтерією початкової вартості кожного об'єкта необоротних активів. З цією метою необхідно забезпечити ведення службою або особою, відповідальною за певний напрям капітального інвестування (наприклад, відділ капітального інвестування), спеціального реєстру для обліку титульних об'єктів, створення яких вимагає різноманітних робіт (придбання обладнання, його монтаж та випробування, будівельно-монтажні роботи тощо) протягом тривалого проміжку часу. Пропонується реєстр (книга або її електронний варіант), аркуші якого можуть мати вигляд, показаний на рис. 1. Такі реєстри, зважаючи на обсяги капітального інвестування, можуть відкриватись за кожним напрямком витрат: капітальне будівництво, придбання (виготовлення) основних засобів; придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів; придбання (створення) нематеріальних активів. За потреби реєстри можна відкривати на окремі підгрупи (етапи) обліку процесу капітального інвестування, наприклад, придбання робочих машин та устаткування.

<i>Група обліку капітальних інвестицій – 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"</i>				
<i>Підгрупа капітальних інвестицій – 15220 "Придбання робочих машин та устаткування"</i>				
Дата реєстрації	Порядковий номер	Назва облікових об'єктів капітального інвестування	Відмітка про завершення робіт	
			місяць та рік	номер документа
1	2	3	4	5

17.12.09 р.	342	Стругальний верстат СМ-757114-S	25.06.10 р.	Акт № 239

25.01.10 р.	976	Пневмозшивач SK – 7325-121 BEA		

Рис. 1. Аркуші книги реєстрації облікових об'єктів капітального інвестування

Під час придбання інструментів, приладів та інвентаря, які не підлягають монтажу і будуть обліковуватись на рахунках 10 "Основні засоби" або 11 "Інші необоротні матеріальні активи" за початковою

вартістю, яка зазначена безпосередньо у первинних документах про придбання, їхню реєстрацію як об'єктів капітального інвестування можна не здійснювати.

Реєстрація облікових об'єктів капітального інвестування відбувається до початку здійснення витрат на підставі укладених договорів, розпорядження керівництва або інших документів.

Здійснивши реєстрацію об'єкта капітального інвестування, особа, відповідальна за таку реєстрацією, надсилає повідомлення (рис. 2) про це головному бухгалтеру підприємства.

У повідомленні зазначається назва та порядковий номер об'єкта інвестування, дата реєстрації, посада та прізвище особи, відповідальної за виконання робіт, та, за потреби, й інша інформація (номер договору, наказу чи розпорядження керівника, телефони, зразок підпису відповідальної особи тощо).

Фірма "ВАТ Автобусний завод" Назва підприємства	Ідентифікаційний код 19166549	Відділ капітального інвестування Назва підрозділу	Форма № КІ 04 Затверджена наказом по підприємству від 25 липня 2005 р. № 95
ПОВІДОМЛЕННЯ № <u>24</u> від <u>15 січня 2010 р.</u> про реєстрацію об'єкта капітального інвестування			
Назва об'єкта	Стругальний верстат СМ-757114-S		
Дата реєстрації	17.12.09 р.		
Реєстраційний номер	342		
Підстава реєстрації	Титульний список будови		
Посадова особа, відповідальна за об'єкт	Виконроб будівельного цеху Стеценко Л. І.		
Зразок підпису відповідальної особи	Стеценко		
Керівник ВКІ		Онуфрович В. П.	

Рис. 2. Форма повідомлення про реєстрацію об'єкта капітального інвестування

Фірма "ВАТ Автобусний завод" Назва підприємства	Ідентифікаційний код 19166549	Центральна бухгалтерія Назва підрозділу	Форма № КІ 06 Затверджена наказом по підприємству від 25 липня 2005 р. № 95			
Картка № <u>1522300175</u> обліку капітальних інвестицій по аналітичному рахунку						
Назва рахунка		<u>Стругальний верстат СМ- 757114-S</u>				
№ з/п	Дата	Назва витрат	Документ	Кор. рахунок	Сума, грн.	
					за документом	загальна
1.	12.12.09	Вартість стругального верстата СМ – 757114-S	Накладна № 43	156	204078,95	204078,95
2.	12.12.09	Вартість послуг АТП "Авто" з перевезення верстата	ТТН 43521 від 10.12.07	631	1524,75	205603,70
3.	31.12.09	Витрати будівельного цеху на облаштування фундаменту	Акт № 654 від 31.12.07.	233	2375,00	207978,70
4.	31.01.10	Вартість послуг з монтажу верстата на фундаменті	Акт № 57 від 31.01.08.	631	954,47	208933,17
5.	27.02.10.	Вартість послуг з монтажу електро-живлення верстата	Акт № 39 від 27.02.08.	377	1247,90	210181,07
Загальна (початкова) вартість переданого до використання об'єкта необоротних активів:					<u>210181,07 грн.</u>	

Рис. 3. Картка аналітичного обліку капітальних інвестицій

Отримавши повідомлення про реєстрацію об'єкта, бухгалтерія відкриває картку (аналітичний рахунок), у якій, на підставі первинних документів (накладні про отримання устаткування, акти виконання будівельно-монтажних, проектних, конструкторських робіт, акти про списання використаних матеріалів,

відрядні наряди тощо), здійснюватимуться записи інформації про понесені витрати по об'єкту капітального інвестування. Пропонується форма картки, зразок заповнення якої показано на рис. 3.

Для забезпечення правильного формування витрат за об'єктами інвестування кожному аналітичному рахунку необхідно присвоїти відповідний номер. З цією метою у бухгалтерії треба вести реєстр рахунків аналітичного обліку об'єктів капітального інвестування. У первинних документах (відрядні наряди, таблиці обліку відпрацьованого часу, акти на списання матеріалів та малоцінного інвентаря, бухгалтерські розрахунки тощо), які слугують підставою для списання здійснених інвестиційних витрат, відповідальна за інвестиційний об'єкт посадова особа або керівник відділу капітального інвестування обов'язково зазначає його реєстраційний номер та код аналітичного рахунка.

Відображення витрат на субрахунках синтетичного обліку бухгалтерія здійснює за дебетом субрахунків обліку витрат інвестиційної діяльності (151 "Капітальне будівництво", 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів, 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних активів" і 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів) у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків обліку розрахунків (37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо) або запасів чи витрат (20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 91 "Загальновиробничі витрати") тощо.

Безпосередньо після проведення бухгалтерських записів про інвестиційні витрати на синтетичних субрахунках обліку процесу капітального інвестування їх кожного місяця фіксують у відповідних аналітичних рахунках.

Закриття кожного із аналітичних рахунків та списання нагромаджених інвестиційних витрат необхідно здійснювати тільки на підставі відповідних актів (форма № ОЗ-1 "Акт приймання-здавання основних засобів", форма НА-1 "Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" тощо). У синтетичному обліку такі операції відображають за дебетом рахунків обліку необоротних активів (10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи") та кредитом відповідних субрахунків рахунка 15 "Капітальні інвестиції".

Висновки

Отже, запропонована система організації документального оформлення та аналітичного обліку процесів з капітального інвестування діяльності промислових підприємств не тільки забезпечить оперативне, повне та достовірне формування початкової (інвентарної) вартості усіх облікових об'єктів необоротних активів безпосередньо на аналітичних рахунках, але й підвищить можливості аналітичної та контрольної функцій бухгалтерського обліку.

Перспективи подальших досліджень

Належне функціонування системи аналітичного обліку пооб'єктного формування інвестиційних витрат вимагає утворення адекватної їй системи обліку фінансування придбання та створення необоротних активів. Саме ці проблемні питання можуть бути об'єктом подальших досліджень.

1. Крупка Я. Про нормативно-правове регулювання обліку інвестиційної діяльності підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С.22–29. 2. Білуха М., Лиско О. Логістика матеріальних потоків у будівництві, їх облік і контроль // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С.29–34. 3. Катаєва О. Питання розвитку теорії та практики обліку і аналізу інноваційної діяльності підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С.25–31. 4. Майданевич П.М. Облікове забезпечення інвестиційної діяльності // Вісник Національного університету "Львівська політехніка" "Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку". – 2009. – № 647. – С.424–430. 5. Лисенко Н. Актуальні питання обліку капітальних інвестицій підприємствами (на прикладі житлово-комунального господарства) // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. – С.24–33. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92. 7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.