УДК 657.1

С.Й. Сажинець
Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра обліку та аналізу

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ У СТВОРЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ГОСПОДАРСЬКИМ СПОСОБОМ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

© *Сажинець С.Й., 2009*

Обгрунтовано доцільність організації на промислових підприємствах окремої підсистеми ведення обліку витрат з капітального інвестування у створення господарським способом необоротних активів. Охарактеризовано послідовність виконання облікових операцій та порядок їх документування.

Expedience of organization at the industrial enterprises of separate subsystem of registering expenses for the capital investing in creation of inconvertible assets by economical method is grounded. Description of sequence of implementation of operations of registrations and their documenting is given.

Постановка проблеми. Свої необоротні матеріальні та нематеріальні активи промислові підприємства формують зазвичай шляхом їх придбання у постачальників або у процесі виконання сторонніми організаціями будівельно-монтажних, проектних, конструкторських, науково-дослідних та інших робіт. Але, зважаючи на специфічні умови діяльності підприємств, їх виробничий потенціал, ринкові ціни на обладнання та послуги, терміни виконання робіт і інші чинники, промислові підприємства доволі часто власними силами, тобто господарським способом виготовляють нестандартне устаткування, предмети виробничого та господарського інвентарю, виконують роботи з капітального будівництва, монтажу виробничого устаткування, створення комп’ютерних програмних продуктів тощо. Така діяльність промислового підприємства є специфічною складовою частиною його інвестиційної діяльності і вимагає адекватної системи організації бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науковим аспектам обліку процесів капітального інвестування на промислових підприємствах останнім часом приділяють недостатньо уваги на сторінках спеціалізованих наукових економічних видань. Здебільшого висвітлюються проблемні питання фінансування капітальних вкладень, контролю за використанням коштів, аналізу та аудиту.

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 методики обліку капітальних інвестицій на підприємствах житлово-комунального господарства та обгрунтовує ряд пропозицій, спрямованих на його удосконалення.

Актуальні питання щодо організації на підприємствах обліку робіт зі створення необоротних активів господарським способом фактично випали із поля зору науковців.

Постановка цілей. З огляду на викладене, метою цього дослідження є обгрунтування пропозицій щодо створення самостійної підсистеми бухгалтерського обліку процесів з капітального інвестування створення на промислових підприємствах господарським способом нових об’єктів основних засобів, малоцінних матеріальних та інших матеріальних і нематеріальних активів.

Виклад основного матеріалу. Інвестиційна діяльність промислових підприємств пов'язана із значними витратами. Їх передбачено обліковувати на рахунку 15 "Капітальні інвестиції". Для аналітичного обліку витрат за окремими напрямками інвестування та забезпечення остаточного формування інвентарної (первісної) вартості кожного із придбаних та самостійно створених об'єктів необортних активів, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999 р. № 291, передбачено використовувати такі субрахунки:

1. Субрахунок 151 "Капітальне будівництво" – для відображення використання коштів на будівництво, що здійснюється як підрядним, так і господарським способами для власних потреб підприємства.

2. Субрахунок 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів", який призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби" (крім об'єктів будівництва та біологічних активів).

3. Субрахунок 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів" – для відображення інвестицій підприємства на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведуть на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

4. Субрахунок 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів", на якому необхідно обліковувати витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи".

Як бачимо, інформація про капітальні інвестиції у необоротні активи, які виготовляються або створюються господарським способом, має відображатися на різних субрахунках рахунка 15 "Капітальні інвестиції". Це означає, що для отримання інформації про витрати за роботами з капітального інвестування, які виконують господарським способом, необхідно здійснювати додаткові вибірки, групування тощо. Тому з метою забезпечення формування усіх витрат на виготовлення необоротних активів господарським способом пропонується додатково запровадити окремий збірно-розподільний (транзитний) субрахунок, наприклад, 157 "Капітальні витрати на створення необоротних активів господарським способом".

За дебетом зазначеного субрахунку, у розрізі статей аналітичного обліку, бухгалтерією підприємства нагромаджуватимуться витрати, які на підставі відповідних документів про завершення виконання робіт будуть списуватись на інші субрахунки обліку капітальних інвестицій.

Роботи із створення або поліпшення необоротних активів на промислових підприємствах зазвичай виконують працівники спеціалізованих підрозділів (цехи або дільниці нестандартного обладнання, інструментальні, ремонтні, будівельні тощо, спеціалізовані проектні та конструкторські відділи або бюро і ін.) і вимагають спеціального фінансування та належного контролю за використанням усіх видів задіяних ресурсів. Для цього, своєю чергою, необхідно запровадити чітку систему організації документування, обліку та контролю виконання робіт, яка передбачала б порядок:

1. Оформлення рішення про виконання робіт.

2. Оформлення та реєстрації замовлень на виконання господарським способом робіт із виготовлення необоротних активів і визначення їхньої вартості.

4. Оформлення первинних документів щодо використання ресурсів, задіяних у процесі виконання робіт, їх облік та контроль.

5. Документального оформлення та списання фактичних витрат.

Письмове розпорядження на виконання робіт видає керівник підприємства або його заступники на підставі рішення власників, протоколів виробничо-технічних нарад, клопотання керівників цехів або інших підрозділів тощо.

Відповідно до письмового розпорядження служби підприємства, відповідальні за певні напрями інвестиційної діяльності (відділ капітального будівництва, відділ нестандартного устаткування, відділ інформаційного забезпечення та ін.), зобов'язані оформити замовлення на

виконнання робіт та зареєструвати їх у спеціальних журналах. Для цього пропонується використовувати бланк, приклад заповнення якого наведено на рис. 1.

Науково-виробниче підприємство
“Хімсільмаш”

Форма № КІ - 3
Затверджена наказом по підприємству
від 25. 04. 2007 р. № 78

Назва підрозділу: ***Цех нестандартного устаткування***
(виконавця робіт)
Відділ автоматизації і механізації (ВАМ)
(відповідального за напрям інвестування)

Виконання робіт дозволяю:

Технічний директор	*Федоренко*	*Федоренко В. К.*
(посада)	(підпис)	(прізвище, ініціали)

27 *червня* 200 *9* *р.*

Замовлення оформлено у трьох примірниках, з них:
перший – бухгалтерії
другий – виконавцеві
третій – замовнику

ЗАМОВЛЕННЯ
на роботи та послуги з капітального інвестування № *47/564*

Дата оформлення замовлення *29. 06. 2009 р.*

Підстава для оформлення замовлення: *Розпорядження технічного директора від 20. 06. 2009 р. № 73*

Дата завершення виконання робіт за замовленням: *30. 08. 2009 р.*

Замовник *Редукторний цех*
Загальна кошторисна вартість (грн.) *21500 грн. (двадцять одна тисяча п’ятсот грн.)*
Джерело фінансування *Фонд розвитку виробництва*

Назва робіт (замовлення)	**Одиниця виміру**	**Кіль-кість**
Виготовити стенд для випробування редукторів	*Комплект*	*Один*

Керівник підрозділу	*Начальник ВАМ*	***Сенишин***	*Сенишин Д. А.*
	(посада)	(підпис)	(прізвище та ініціали)
Замовлення оформив	*Інженер*	***Ткачук***	*Ткачук В. П.*
	(посада)	(підпис)	(прізвище та ініціали)

Перелік додатків: *Розпорядження технічного директора від 20. 06. 2009 р. № 73*

Рис. 1. Форма замовлення на роботи та послуги з капітального інвестування

Після оформлення та реєстрації замовлення його передають підрозділу-виконавцю для встановлення номенклатури та визначення кількості необхідних матеріальних ресурсів, трудомісткості та фонду основної і додаткової заробітної плати, інших прямих та непрямих витрат. Ці дані зокрема необхідні для складання калькуляції та визначення загальної величини кошторисної вартості (собівартості) робіт за замовленням, яка має містити тільки прямі та загальновиробничі витрати.

Форму калькуляції та орієнтовний склад її статей наведено на рис. 2.

Науково-виробниче підприємство
“Хімсільмаш”

Цех нестандартного устаткування

Форма № КІ – 4
Затверджено наказом по підприємству
від 25. 04. 2007 р. № 78

Узгоджено:
Керівник підрозділу-замовника

Войтович (підпис) *Войтович С. А.* (прізвище, ініціали)

“ *02* ” *липня* 200 *9* р.

Затверджую:
Керівник підрозділу-виконавця

Дмитрах (підпис) *Дмитрах С. С.* (прізвище, ініціали)

“ *03* ” *липня* 200 *9* р.

Калькуляція

на виконання господарським способом робіт з капітального інвестування

за замовленням № *47/564* від *27 червня 2009 р.*

Назва робіт (замовлення): *Виготовити стенд для випробування редукторів*
Калькуляційна одиниця: *Комплект* Кількість: *Один*
Кошторисна вартість: *21500,00 грн. (Двадцять одна тисяча п’ятсот грн., 00 коп.)*

Назва статей	Сума, грн.	
	планова	фактична
1. Матеріальні витрати – разом, зокрема	*8060,00*	
1.1. Основні та допоміжні матеріали	*4920,00*	
1.2. Куповані вироби та напівфабрикати	*2450,00*	
1.3. Паливо і енергія технологічні	-	
1.4. Малоцінні та швидкозношувані предмети	*210,00*	
1.5. Зношення спеціальних інструментів та пристосувань	*350,00*	
1.6. Інші прямі матеріальні витрати	*130,00*	
2. Фонд оплати праці – всього, у тому числі:	*7290,00*	
2.1. Основна заробітна плата	*6450,00*	
2.2. Додаткова заробітна плата	*840,00*	
3. Внески на обов’язкове державне соціальне страхування	*2880,00*	
4. Вартість послуг сторонніх організацій	-	
5. Собівартість послуг інших підрозділів підприємства	*620,00*	
6. Інші прямі витрати	*470,00*	
7. Загальновиробничі витрати	*2180,00*	
8. Разом виробничі витрати	*21500,00*	

Економіст (посада) *Довбуш* (підпис) *Довбуш С. Д.* (прізвище та ініціали)

Дата складання калькуляції: *02.07. 2009 р.*

Рис. 2. Форма калькуляції на виконання господарським способом робіт з капітального інвестування

Складовою частиною калькуляції на виконання робіт з капітального інвестування мають бути розрахунки прямих матеріальних витрат, фонду оплати праці та інших витрат.

Після належного оформлення документів на виконання господарським способом робіт з капітального інвестування їх передають до бухгалтерії підприємства і вони слугуватимуть підставою для відкриття аналітичного рахунку (картки) для ведення обліку та контролю фактичних витрат за замовленням.

Відпуск із складів підприємства виробничим підрозділам матеріальних цінностей для виконання робіт з капітального інвестування найпростіше оформляти накладними типової форми М-11 "Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів". При цьому метою забезпечення належного контролю за рухом матеріалів, такі операції у бухгалтерському обліку доцільно відображати проведенням за дебетом і кредитом одноіменного рахунку (субрахунку) обліку виробничих запасів, тобто як їхнє внутрішнє переміщення.

Списання основних та допоміжних матеріалів, малоцінних інструментів та інших матеріальних цінностей, використаних у процесі виконання робіт за замовленням, потрібно здійснювати на підставі звітів матеріально відповідальних осіб, в яких обов'язково вказують коди замовлень.

У бухгалтерському обліку такі операції відображатимуться проведеннями за дебетом субрахунка 157 "Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом" у кореспонденції з кредитом рахунків (субрахунків) обліку матеріальних цінностей (20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети тощо).

Суми зношення спеціальних інструментів та пристосувань, які обліковують на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" і використовують для виконання робіт з капітального інвестування господарським способом за конкретними замовленнями, слід нараховувати за прямолінійним методом, відповідно до рекомендацій п. 27 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби", яке затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92.

Нараховані суми зношення в обліку відображатимуться за дебетом субрахунку 157 "Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом" у кореспонденції з кредитом рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", субрахунок 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів".

Фактичні прямі витрати за статтею "Основна заробітна плата" формують на підставі первинних документів з обліку оплати праці за виконані відрядні роботи та відпрацьованого часу. Зазвичай це наряди на відрядні роботи та табель обліку відпрацьованого часу, в яких проставляють коди відповідних замовлень на виконання робіт з капітального інвестування.

Загальну величину фонду додаткової заробітної плати визначають на підставі різноманітних первинних документів (накази, довідки, відомості, розрахунки тощо), за якими нараховують доплати, надбавки і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, та премії за виконання виробничих завдань.

Суми нарахованої основної та додаткової заробітної плати в обліку необхідно відображати за дебетом субрахунку 157 "Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом" у кореспонденції з кредитом рахунка 66 "Розрахунки за виплатими працівникам", субрахунок 661 "Розрахунки за заробітною платою".

Загальну величину прямих витрат за внесками на обов'язкове державне соціальне страхування визначає бухгалтерія підприємства відповідно до встановлених Верховною Радою України нормативів відрахувань внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань.

Визначені суми внесків на усі види соціального страхування у бухгалтерському обліку підлягатимуть відображенню проведенням за дебетом субрахунка 157 "Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом" у кореспонденції з кредитом рахунка 65 "Розрахунки за страхуванням".

Вартість окремих послуг, що виконані підрядними організаціями, підлягають включенню до собівартості робіт з капітального інвестування на підставі відповідних актів про виконані роботи. В бухгалтерському обліку такі операції необхідно записувати проведеннями за дебетом субрахунка 157 "Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом" у кореспонденції з кредитом рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками". Крім

цього, на підставі податкової накладної підрядної організації, в бухгалтерському обліку слід відобразити податковий кредит з податку на додану вартість. Зазвичай в такому випадку дебетують рахунок 64 “Розрахунки за податками й платежами”, субрахунок 641 “Розрахунки за податками” та кредитують рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

Фактичну собівартість робіт, які за окремими замовленнями виконують інші виробничі підрозділи підприємства, повинні відноситись на витрати за замовленням з капітального інвестування на підставі актів або інших первинних документів, що засвідчують факт виконання робіт. Зрозуміло, що такі операції у бухгалтерському обліку відображатимуться за дебетом субрахунка 157 “Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом” у кореспонденції з кредитом рахунку 23 “Виробництво”.

До фактичної собівартості виконаних господарським способом робіт з капітального інвестування включають відповідну величину розподілених фактичних загальновиробничих витрат. Тобто, у цьому випадку дебетують субрахунок 157 “Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом” і кредитують рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”.

Отже, кожного місяця на підставі первинних документів на окремих аналітичних рахунках субрахунка 157 “Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом” має формуватися (нагромаджуватися) за кожною із калькуляційних статей інформація про усі витрати за роботами з капітального інвестування, які на підприємстві виконують господарським способом.

Виготовлені господарським способом інвентарні об’єкти необоротних матеріальних активів підлягають передачі підрозділу-замовнику за приймально-здавальними накладними. Ці документи будуть підставою для закриття аналітичного рахунка субрахунка 157 “Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом”. Це означає, що з цього субрахунка необхідно списати фактичну собівартість виготовлених активів і зарахувати її на відповідні субрахунки обліку капітальних інвестицій, на яких формується інвентарна вартість придбаних та створених необоротних активів. Залежно від виду створених матеріальних необоротних активів, списання їх фактичної собівартості в обліку відображатиметься за дебетом субрахунків 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” або 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів” у кореспонденції з кредитом субрахунку 157 “Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом”.

Виконані господарським способом роботи з капітального інвестування створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів (науково-дослідні, проектні, будівельно-монтажні тощо) підрозділи-виконавці передають замовникам за відповідними актами, які складають у трьох примірниках (по одному – для бухгалтерії, підрозділу-замовника та підрозділу-виконавця). Ці документи будуть підставою для списання фактичних витрат за замовленням із кредита субрахунка 157 “Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом” у дебет субрахунків, на яких формується інвентарна вартість створюваних необоротних активів, тобто, 151 “Капітальне будівництво”, 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”, 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів” та 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”.

Передачу в експлуатацію виготовлених або зведених господарським способом основних засобів та інших необоротних матеріальних активів оформляють актами типової форми № ОЗ-1 “Акт приймання-здавання основних засобів”, а створених нематеріальних активів – актами типової форми НА-1 “Акт введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності”. Ці документи будуть підставою для списання фактичних капітальних витрат із кредиту відповідних субрахунків обліку капітального інвестування (151 “Капітальне будівництво”, 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”, 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів” та 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” та зарахування їх у дебет рахунків з обліку основних засобів, інших матеріальних та нематеріальних необоротних активів.

Висновки. Отже, запропоновані зміни та доповнення чинного порядку ведення обліку капітальних інвестицій сприятимуть формуванню усієї інформації про витрати на створення промисловими підприємствами необоротних активів господарським способом на окремому субрахунку 157 "Незавершені роботи по створенню необоротних активів господарським способом". Ця інформація без будь-якої додаткової обробки підлягає використанню в процесі здійснення оперативного контролю за використанням виробничих ресурсів, задіяних у процесі капітального інвестування, для забезпечення об'єктивного формування інвентарної вартості необоротних активів, заповнення бухгалтерської та статистичної звітності.

Перспективи подальших досліджень. Зважаючи на те, що інвестиційна діяльність підприємства є надзвичайно матеріаломісткою, то необхідно забезпечити належний бухгалтерський контроль за надходженням, зберіганням та використанням матеріальних цінностей для потреб інвестиційної діяльності. Для вирішення цього завдання доцільно організувати самостійну підсистему з обліку руху придбаного виробничого устаткування, інструментів, приладів, інвентарю та будівельних матеріалів і конструкцій на окремому субрахунку рахунку 15 Капітальні інвестиції". Саме ці проблемні питання і можуть бути об'єктом подальших досліджень.

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

УДК 657:631

І.І. Сардачук
Луцький національний технічний університет,
кафедра обліку і аудиту

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Ó Сардачук І.І., 2009

Досліджено і висвітлено питання обліково-інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю як функції управління. Розкрито вплив якості облікової інформації та організації контролю на систему сучасного менеджменту підприємства.

In the article investigational and the question of the providing of internal control is reflected. Essence, features of application and place of internal control, is exposed in the system of modern management of enterprise.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Нові умови розвитку, зміна організаційних структур та завдання щодо підвищення конкурентоздатності сільськогосподарської продукції зумовлюють реорганізацію стилю та методів управління, зокрема, зміну організації систем внутрішньогосподарського контролю. Саме внутрішньогосподарський контроль має превентивний характер, сприяє збереженню ресурсів та зниженню витрат, формуванню надійної інформаційної основи для прийняття управлінських рішень.