МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: « Облік витрат з поліпшення основних засобів для цілей оподаткування »

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМП-22-4,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»

(підпис)

Гурник
Олександра
Михайлівна

Науковий керівник

(підпис)

Ізмайлов
Ярослав Олексійович,
д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної програми

(підпис)

Ізмайлов
Ярослав Олексійович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 09 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків

(підпис)

Іванишина Ольга
Степанівна,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2024

Реєстрація № 15 15.01.2024 (дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.2023 (дата) (підпис)
(до захисту, на доопрацювання)

Результат захисту 92/A/5 (оцінка) 06.02.2024 (дата) (підп

Голова комісії: (підпис) І.Л.Роман (ініціали, прізви
(підпис)

Члени комісії: (підпис) Я. О. Ізмайлов (ініціали, прізвище)
(ініціали, прізвище)

(підпис) Ю. В. Панура (ініціали, прізвище)
(ініціали, прізвище)

(підпис) Т.В. Тучак (ініціали, прізвище)
(ініціали, прізвище)

Секретар комісії: (підпис) М. В. Яруш (ініціали, прізвище)
(підпис)
(ініціали, прізвище)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	29		
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	**від 0 до 50**	48		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.Л.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	23		Ізмайлов Я.О. Панура Ю.В.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	7		Тучак Т.В.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	44		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	92		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
92	A	5 (відмінно)	06.02.2024	Романов І.Л. Ізмайлов Я.О. Панура Ю.В. Тучак Т.В. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри
_____ О. С. Іванишина
«16» 01 2023

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Гурник Олександри Михайлівни

1. Тема кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Облік витрат з поліпшення основних засобів для цілей оподаткування»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 05.02.2024
4. Цільова установка – дослідження обліку та оподаткування операцій з поліпшення основних засобів для цілей оподаткування.

Мета роботи - визначення методичних засад і проблем обліку та оподаткування поліпшення основних засобів, характеристика показників фінансово-господарської діяльності та визначення галузевих особливостей ПАТ «Північний ГЗК».

Об'єктом дослідження є чинна система обліку та оподаткування поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК».

Предметом дослідження є діюча методика обліку та оподаткування поліпшення основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК».

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 13 рисунків та 15 таблиць.
6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Економічна сутність поліпшення основних засобів підприємств
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування поліпшення основних засобів у національній і міжнародній системах обліку і звітності

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОЛІПШЕННЯ ОС
ЗАСОБІВ ПАТ «ПІВНІЧНИЙ ГЗК»
2.1. Характеристика ПАТ «Північний ГЗК» та аналіз показників його діяльності
2.2. Документування операцій з обліку та оподаткування поліпшення основних зас
«Північний ГЗК»
2.3. Порядок обліку та оподаткування витрат з поліпшення основних засобів ПАТ «
ГЗК» та узагальнення їх у звітності
2.4. Резерви вдосконалення процесу обліку та оподаткування витрат з поліпшення
засобів ПАТ «Північний ГЗК»
РОЗДІЛ 3. ФОРМИ І МЕТОДИ АНАЛІЗУ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСО
«ПІВНІЧНИЙ ГЗК»
3.1. Методика аналізу поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК»
3.2. Аналіз ефективності витрат з поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК»
3.3. Удосконалення аналізу поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК»
3.4. Резерви поліпшення процесу обліку і оподаткування поліпшення основних з
підприємствах України

7. Календарний план виконання роботи

№	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фак
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.1
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16.0
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01.0
4.	Підготовка І розділукваліфікаційної роботи та подання її керівнику	19.05.23	19.0
5.	Підготовка ІІ розділівкваліфікаційної роботи та подання її керівнику	15.09.23	15.0
6.	Підготовка ІІІ розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	10.11.23	10.1
7.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.1
8.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.1
9.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.1
10.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	05.01.24	05.0
11.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.0
12.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	15.01.24	15.0
13.	Попередній захист роботи	16-17.01.24	16-17.
14.	Захист дипломної роботи	05-06.02.24	05-06.

Дата видачі завдання «16» січня 2023

8.Керівник кваліфікаційної роботи — Я. О. Ізм

9.Керівник освітньо-професійної програми — Я. О. Ізм

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти — О. М. Г

АНОТАЦІЯ

«Облік витрат з поліпшення основних засобів для цілей оподаткування»

Мета роботи- визначення методичних засад і проблем обліку та оподаткування поліпшення основних засобів, характеристика показників фінансово-господарської діяльності та визначення галузевих особливостей ПАТ «Північний ГЗК».

*Завданнями роботи є:*визначити сутність поліпшення основних засобів, економічні основи їх класифікації;вивчити основні нормативні документи, які регламентують порядок обліку і оподаткування поліпшення основних засобів з їх критичною оцінкою;дослідити систему організації бухгалтерського обліку і оподаткування поліпшення основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК», з'ясувати її відповідність законодавчим вимогам та потребам підприємства;вивчити порядок документального оформлення операцій з поліпшення основних засобів на прикладі первинних документів базового підприємства;з'ясувати методику ведення аналітичного, синтетичного обліку та оподаткування поліпшення основних засобів;дослідити систему організації податкового консультування поліпшення основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК».

Об'єктом дослідження є чинна система обліку та оподаткування поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК».

Предметом дослідження є діюча методика обліку та оподаткування поліпшення основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК».

*За результатами дослідження сформульовані*пропозиції з удосконалення обліку та оподаткування операцій з поліпшення основних засобів на підприємствах України.

Одержані результати можуть бути використані при розробці напрямів покращення роботи на підприємствах України.

Дипломна робота містить 109 сторінок, 13 рисунків та 15 таблиць.

Ключові слова: обліку та оподаткування, фінансово-господарська діяльність, методика обліку, основні засоби, поліпшення

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION

« Accounting for the costs of improving fixed assets for tax purposes »

The purpose of the work is to determine the methodological principles and problems of accounting and taxation of the improvement of fixed assets, the characteristics of indicators of financial and economic activity, and the determination of industry specifics of PJSC "Northern GZK".

The objectives of the work are: to determine the essence of the improvement of fixed assets, the economic basis of their classification; study the main regulatory documents that regulate the procedure for accounting and taxation of improvements to fixed assets with their critical evaluation; to investigate the system of organization of accounting and taxation of the improvement of fixed assets at PJSC "Northern GZK", to find out its compliance with the legal requirements and needs of the enterprise; to study the procedure for documenting transactions for the improvement of fixed assets using the example of primary documents of the base enterprise; find out the method of conducting analytical, synthetic accounting and taxation of improvement of fixed assets; to investigate the system of organization of tax consulting for the improvement of fixed assets at PJSC "Northern GZK".

The subject of research is the current method of accounting and taxation of fixed asset improvements at PJSC "Northern GZK".

The object of research is the current system of accounting and taxation of the improvement of fixed assets of PJSC "Northern GZK".

According to the results of the research: new tasks and functions were formulated, the system of accounting and taxation of operations to improve fixed assets at Ukrainian enterprises.

The obtained results can be used will allow to optimize and improve the implementation of accounting, increase the efficiency of accounting and taxation and can be used in the practical activities of the enterprise.

Thesis contains 85 pages, 15 tables, 13 figures.

Key words: accounting and taxation, financial and economic activity, accounting method, enterprises, fixed assets.

The year of completion of the thesis – 2023.

Year of protection of work – 2024.

ЗМІСТ

ВСТУП 8

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ 9

1.1. Економічна сутність поліпшення основних засобів підприємств 14

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування поліпшення основних засобів у національній і міжнародній системах обліку і звітності 14

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПАТ «ПІВНІЧНИЙ ГЗК» 21

2.1. Характеристика ПАТ «Північний ГЗК» та аналіз показників його діяльності 33

2.2. Документування операцій з обліку та оподаткування поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК» 33

2.3. Порядок обліку та оподаткування витрат з поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК» та узагальнення їх у звітності 48

2.4. Резерви вдосконалення процесу обліку та оподаткування витрат з поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК» 56

РОЗДІЛ 3. ФОРМИ І МЕТОДИ АНАЛІЗУ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПАТ «ПІВНІЧНИЙ ГЗК» 62

3.1. Методика аналізу поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК» 66

3.2. Аналіз ефективності витрат з поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК» 66

3.3. Удосконалення аналізу поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК» 72

3.4. Резерви поліпшення процесу обліку і оподаткування поліпшення основних засобів на підприємствах України 83

ВИСНОВКИ 86

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 93

ВСТУП

Основні засоби є однією з важливих складових господарської діяльності кожного підприємства. Поліпшення, ремонти та оновлення основних засобів забезпечують технічний та технологічний рівень виробництва і комерційної діяльності, що визначає асортиментно-якісні характеристики продукції і послуг суб'єкта господарювання та продуктивність праці його персоналу

У кризових економічних умовах підприємства намагаються раціонально підходити до здійснення та оптимізації інвестиційно-інноваційних витрат в оновлення та модернізацію матеріально-технічного забезпечення та всього процесу виробництва продукції (надання послуг).

Через інвестиційно-інноваційний розвиток досягається ефективність господарської діяльності кожної ланки підприємства. Порівняно з придбанням чи створенням нових об'єктів основних засобів, поліпшення та ремонти потребують значно менших витрат коштів та здатні за відносно короткі терміни і порівняно невеликі кошти підвищити продуктивність виробничого устаткування. Ці форми відтворення основних засобів дозволять внести суттєві зміни конструктивного і технологічного характеру до різних груп основних засобів, що сприятливо позначається на обсягах і якості виготовленої продукції (послуг). Тому великого значення набуває для підприємств отримання своєчасної, вичерпної та достовірної інформації про такі витрати, в системі бухгалтерського обліку, яка використовується для потреб аналізу. Підвищення об'єктивності аналітичної інформації можливо досягти за умови формування чіткої і систематизованої методики аналізу поліпшення основних засобів підприємства. Вона може виступати логічним доповненням до методики проведення аналізу динаміки, структури та ефективності використання основних засобів на підприємстві. Залишається актуальним питання оцінювання ефективності витрат на поліпшення діючих основних засобів

порівняно з витратами на придбання (створення) нових засобів виробництва, яке потребує створення відповідної методичної бази.

Недостатня методологічна розробленість і дискусійність багатьох питань обліку витрат з поліпшення та ремонтів основних засобів, а також потреба в удосконаленні методичних засад економічного аналізу відповідних операцій визначають актуальність розгляду цієї теми.

Методологічно-організаційні питання бухгалтерського обліку, подання звітності, аналізу та оподаткування витрат на відтворення основних засобів у системі господарської діяльності підприємств досить широко і ґрунтовно висвітлені у працях багатьох українських та зарубіжних вчених. Зокрема, вагомий внесок до методології, методики і організації обліку та аналізу витрат з поліпшення та ремонтів основних засобів зробили: В.В.Бабіч, М.І.Бондарь, Ф.Ф.Бутинець, С.Ф.Голов, В.М.Головачко, Д.О.Грицишен, В.М.Диба, В.В.Євдокимов, В.М.Жук, З.В.Задорожний, О.В.Кантаєва, Л.М.Кіндрацька, Г.Г.Кирейцев, Я.Д.Крупка, М.В.Кужельний, Ю.А.Кузьмінський, С.Ф.Легенчук, В.М.Пархоменко, І.М.Павлюк, О.А.Петрик, М.С.Пушкар, С.В.Свірко, П.С.Смоленюк, В.В.Сопко, Л.Г.Суботовська, Н.М.Ткаченко, М.Г.Чумаченко тощо. Серед зарубіжних авторів заслуговують на увагу праці Х.Андерсона, Г.Александера, С.Барнеса, Дж.Бейлі, Г.Бірмана, Г.Велша, Р.Г.Еклеса, П.І.Камишанова, Н.А.Каморджанової, Р.Каплана, В.В.Ковальова, Д.Колдуелла, М.Ю.Медведєва, Б.Нідлза, В.Д.Новодворского, В.Ф.Палія, С.В.Панкова, В.Е.Рибалкіна, Ф.Роберта, О.В.Рожнової, Я.В.Соколова, М.Фрідмана, Р.Холта, У.Шарпа, С.Шмідта, Р.Шортріджа та інших, в яких висвітлено різні аспекти бухгалтерського обліку й аналізу витрат з поліпшення і ремонтів основних засобів та їх впливу на результати господарювання підприємств.

Огляд нормативно-правової бази та наукових праць дозволив констатувати, що питання, які пов’язані зі створенням систематизованої методики обліку витрат з поліпшення та ремонтів основних засобів в системі господарської діяльності підприємств залишаються у дискусійній площині, потребуючи ретельного вивчення і розв’язання. На підставі облікової

інформації є сенс у розробленні цілісної методики аналізу поліпшення та ремонтів основних засобів, в якій були б визначені етапи, об'єкти, завдання, інформаційна база та методи такого аналізу. Тому постала і потребує вирішення проблема формування чіткого обліково-аналітичного апарату в частині поліпшення та ремонтів основних засобів для забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства.

Метою роботи є визначення методичних засад і проблем обліку та оподаткування поліпшення основних засобів, характеристика показників фінансово-господарської діяльності та визначення галузевих особливостей ПАТ «Північний ГЗК».

Для досягнення мети дипломної роботи визначені наступні *завдання*:

- визначити сутність поліпшення основних засобів, економічні основи їх класифікації;

- вивчити основні нормативні документи, які регламентують порядок обліку і оподаткування поліпшення основних засобів з їх критичною оцінкою;

- дослідити систему організації бухгалтерського обліку і оподаткування поліпшення основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК», з'ясувати її відповідність законодавчим вимогам та потребам підприємства;

- вивчити порядок документального оформлення операцій з поліпшення основних засобів на прикладі первинних документів базового підприємства;

- з'ясувати методику ведення аналітичного, синтетичного обліку та оподаткування поліпшення основних засобів;

- дослідити систему організації податкового консультування поліпшення основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК»;

Об'єктом дослідження є чинна система обліку та оподаткування поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК».

ПАТ «Північний ГЗК» належить до підприємств гірничодобувної промисловості. Основні види діяльності: видобуток та збагачення магнетитових руд, виробництво залізного концентрату, залізорудних окислених обкотишів та іншої залізорудної сировини.

Предметом дослідження є діюча методика обліку та оподаткування поліпшення основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК».

Методологічна основа дослідження. Методи дослідження – описовий, узагальнення, порівняння, документального обґрунтування, економіко-статистичні, аналітичні тощо. Під час підготовки дипломної роботи опрацьовані законодавчі акти і нормативно-методичні документи з обліку капітальних інвестицій, наукова література та періодичні видання з бухгалтерського обліку, результати оподаткування та контролю в галузі поліпшення основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК», обліково-звітна інформація залізорудного підприємства як об'єкт контрольної роботи, використані програмні пакети «Word», «Excel», «Access», адреси Internet тощо.

Практичне значення одержаних результатів полягає в пропозиціях з удосконалення обліку та оподаткування операцій з поліпшення основних засобів на підприємствах України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

- розроблено заходи для запобігання типовим порушенням в операціях з поліпшення основних засобів;

- запропоновано застосування в Україні прогресивного зарубіжного досвіду обліку і оподаткування поліпшення основних засобів та незавершеного будівництва;

- побудована модель управління поліпшення основних засобів залізорудного підприємства;

Практичне значення результатів дипломної роботи знаходить прояв у можливості їх використання на ПАТ «Північний ГЗК».

Інформаційною базою кваліфікаційної роботи є наступні нормативні документи: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV, від 16.07.1999 р. (із змінами і доповненнями), Податковий Кодекс тощо.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Економічна сутність поліпшення основних засобів підприємств

Основні засоби є однією з важливих складових господарської діяльності кожного підприємства. Поліпшення, ремонти та оновлення основних засобів забезпечують технічний та технологічний рівень виробництва і комерційної діяльності, що визначає асортиментно-якісні характеристики продукції і послуг суб'єкта господарювання та продуктивність праці його персоналу

У кризових економічних умовах підприємства намагаються раціонально підходити до здійснення та оптимізації інвестиційно-інноваційних витрат в оновлення та модернізацію матеріально-технічного забезпечення та всього процесу виробництва продукції (надання послуг).

Через інвестиційно-інноваційний розвиток досягається ефективність господарської діяльності кожної ланки підприємства. Порівняно з придбанням чи створенням нових об'єктів основних засобів, поліпшення та ремонти потребують значно менших витрат коштів та здатні за відносно короткі терміни і порівняно невеликі кошти підвищити продуктивність виробничого устаткування. Ці форми відтворення основних засобів дозволять внести суттєві зміни конструктивного і технологічного характеру до різних груп основних засобів, що сприятливо позначається на обсягах і якості виготовленої продукції (послуг). Тому великого значення набуває для підприємств отримання своєчасної, вичерпної та достовірної інформації про такі витрати, в системі бухгалтерського обліку, яка використовується для потреб аналізу. Підвищення об'єктивності аналітичної інформації можливо досягти за умови формування чіткої і систематизованої методики аналізу поліпшення основних засобів підприємства. Вона може виступати логічним доповненням до методики проведення аналізу динаміки, структури та ефективності використання

основних засобів на підприємстві. Залишається актуальним питання оцінювання ефективності витрат на поліпшення діючих основних засобів порівняно з витратами на придбання (створення) нових засобів виробництва, яке потребує створення відповідної методичної бази.

Недостатня методологічна розробленість і дискусійність багатьох питань обліку витрат з поліпшення та ремонтів основних засобів, а також потреба в удосконаленні методичних засад економічного аналізу відповідних операцій визначають актуальність розгляду цієї теми.

Проведено аналіз існуючих позицій учених з питання визначення сутності відтворення основних засобів (Додаток А), який свідчить про наявність розходжень в оцінці масштабності і рівня завдань, що вирішуються у процесі відтворення засобів праці. Подібні розбіжності приводять до виникнення проблем внутрішнього менеджменту й труднощів у спілкуванні з інвесторами.

На основі узагальнення різних точок зору автором сформульовано визначення сутності відтворення, відповідно до якого це безперервний процес формування, забезпечення працездатного стану й розвитку основних засобів підприємства згідно з його стратегічними орієнтирами.

В організаційному аспекті відтворення розглядається як процес, що відбувається в кількох напрямках. У командній економіці традиційно виділяли просте й розширене відтворення засобів праці, розмежовуючи їх шляхом зіставлення величини витрат на проведення заходів з вартістю реновації. В умовах жорсткого державного регулювання цін такий підхід був виправданим, але для ринкових умов господарювання він став практично неприйнятний. Сучасні роботи, присвячені відтворенню (відновленню) основних засобів, відрізняє чітка галузева прив’язаність і відсутність теоретичних розробок, які б враховували специфіку організації виробничих процесів та умови експлуатації засобів праці на хімічних підприємствах. Тому уточнення напрямків відтворення основних засобів на підприємствах хімічної промисловості є об'єктивною необхідністю.

Поліпшення діючих основних засобів гірничозбагачувального підприємства розглядається як процес, що відбувається у двох основних напрямках: підтримка і відновлення. Відмітні ознаки цих напрямків представлені на рис.1.1.



Рис.1.1. Порівняльна характеристика напрямків поліпшення [8, с.8]

Запропонований систематизований перелік відмітних ознак базується на розмежуванні широко відомих форм відтворення у відповідних напрямках, що

забезпечує прозорість організації процесу відтворення та дозволяє одержати базову інформацію для тактичного й стратегічного планування.

Дослідження процесу управління відтворенням основних засобів передбачає розгляд сутності ефективності засобів праці та врахування особливостей виробничих процесів й технологічного устаткування для об'єктивної її оцінки.

Ефективність функціонування агрегатів підприємства розглядається через поняття фактичної ефективності, під якою розуміється досягнення максимально можливої годинної продуктивності апаратів протягом заданого календарного фонду часу й одержання при цьому високоякісної готової продукції з мінімальними загальними витратами. На думку автора, рівень фактичної ефективності в певний момент часу визначають три складові системи, що її формують: вихідна ефективність, рівень використання технологічного устаткування і його відтворення. Слід зазначити, що в умовах масштабної експлуатації засобів праці з високим рівнем зношування, значно зростає роль останньої складової. На кожний елемент системи формування фактичної ефективності основних засобів впливає безліч факторів, які, з метою забезпечення системного підходу до управління виробництвом, класифіковані за різними ознаками: стосовно об'єкта дослідження, за характером впливу на досліджуваний об'єкт, за рівнем їхнього формування, за напрямком діяльності. З усіх розглянутих факторів автором виділені ті, які безпосередньо впливають на результативність відтворення основних засобів в сучасних умовах. Серед внутрішніх факторів найбільш значимими є: наявність у підприємства фінансових ресурсів, стратегія його розвитку, ефективність організаційно-функціональної структури, організація і якість ремонтів, кваліфікаційний рівень персоналу, наявність наукового потенціалу. До найбільш значимих зовнішніх факторів віднесені: рівень НТП, інноваційна й екологічна політика держави, інвестиційний клімат у країні.

Ефективність поліпшення основних засобів на рівні підприємства досягається за умови успішного рішення завдань кожної стадії цього процесу

водночас для всіх засобів праці, що забезпечується функціонуванням відповідного організаційно-економічного механізму. За результатами проведених досліджень зроблено висновок, що в теорії управління відтворенням основних засобів підприємства відсутнє цілісне уявлення про складові елементи цього механізму, що не дає можливості виробити комплексний підхід до його вдосконалювання. Тому в дипломній роботі визначена структура організаційно-економічного механізму управління поліпшенням основних засобів підприємства, яка включає:

організаційну складову, що визначає ролі та взаємозв'язки кожного суб'єкта, який бере участь у процесі відтворення, його завдання, функції й способи функціонування;

економічну складову, що створює планову основу управління відтворенням, націленого на раціоналізацію витрат у процесі експлуатації основних засобів і одержання максимальної економічної ефективності при реалізації будь-якої форми відтворення. Ця складова має набір економічних методів управління відтворенням, які реалізуються за допомогою визначеної системи показників;

загальні методи управління, які є сполучуваним елементом організаційної та економічної складової і містять методи виконання функцій управління та методи прийняття управлінських рішень.

Механізм управління поліпшенням повинен відповідати основним принципам створення управлінської системи, таким як керованість, плановість, економічність і модельованість, при цьому його побудова повинна здійснюватися на основі системного підходу, що передбачає єдність механізму управління відтворенням з іншими елементами загального господарського механізму підприємства й забезпечення односпрямованості їхніх цілей.

Визначено, що поліпшення основних засобів являє собою складний механізм, який включає інтегровану, органічно пов’язану цілісну систему економічних, організаційних і правових форм та методів господарювання. Відтворення основних засобів складається із заходів, спрямованих на

впровадження прогресивної і принципово нової техніки, а також із комплексної модернізації основних засобів. Виявлення різниці між категоріями “основні фонди”, “основні засоби” і “основний капітал” забезпечило можливість вдосконалення механізму відтворення основних засобів в умовах трансформації економіки.

Принциповим положенням є теза про необхідність забезпечення відповідності тривалості обороту основних засобів рівню розвитку виробничих сил, рівню технічного прогресу, забезпеченню максимально можливої єдності руху натуральної і вартісної форм основних засобів.

Поліпшення основних засобів є складовою частиною всієї системи розширеного відтворення, і, разом з тим, має ряд особливостей:

процес відтворення основних засобів органічно пов'язаний з темпами росту науково-технічного прогресу і залежить від змін відтворювальної, галузевої, територіальної структури капітальних вкладень;

поліпшення основних засобів залежить від рівня концентрації виробництва;

процес відтворення пов'язаний з характером споживання продукції тієї чи іншої галузі та взаємозв'язку з іншими галузями;

поліпшенню основних засобів властиві регіональні особливості;

технологічна структура основних засобів, рівень технічної оснащеності, характер спеціалізації суттєво впливають на відтворення основних засобів.

Особливості формування основних засобів в залізорудній промисловості обумовлюють специфічні риси відтворювального процесу видобувної галузі. Відмінність видобувних підприємств полягає в тому, що на момент введення їх до експлуатації формування основних засобів не закінчується, а господарська діяльність починається при неповному освоєнні виробничої потужності. Передбачається подальший приріст основних засобів і додаткові інвестиції на просте їх відтворення.

Процес відтворення основних засобів залізорудних підприємств характеризується необхідністю стабілізації виробничих потужностей при

простому відтворенні та їх ростом при розширеному відтворенні, тобто більш інтенсивним вибуттям і введенням основних засобів, особливо такої їх специфічної частини, як гірничі виробки.

Встановлено, що процес відтворення основних засобів залізорудних підприємств характеризується рядом ознак. Основними з них є:

поступове списання вартості на витрати виробництва;

часткове відтворення вартості в готовому продукті та її нагромадження в грошовій формі;

тривалий часовий інтервал, необхідний для оновлення основних засобів в натурально речовій формі;

необхідність залучення значних грошових витрат.

Специфічні умови залізорудної промисловості визначаються видобувним характером цієї галузі, особливими умовами праці і виробництва, зокрема: залежність від місцезнаходження родовища корисної копалини, що збільшує потребу у будівництві додаткових основних засобів; необхідність виконання більшого обсягу будівельно-монтажних робіт, що збільшує вартість основних засобів підприємств; комплекс гірничо-геологічних та гірничо- технічних умов розробки родовищ, бо витрати на проведення гірничо-капітальних робіт впливають на вартість основних засобів; посилення вимог екологічності, бо захисні засоби середовища також вимагають капіталовкладень і не підвищують потужність залізної руди підприємств, тому фондомісткість продукції зростає; нарощення потужності дробильних і збагачувальних фабрик, фабрик окомкування з метою подолання розриву між природною якістю корисної копалини та вимог споживачів; систематичне переміщення фронту гірничих і очисних робіт, постійна рухомість робочих місць; залежність виробничої потужності і термінів існування гірничого підприємства від величини запасів корисних копалин.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування поліпшення основних засобів у національній і міжнародній системах обліку і звітності

Динамічні ринкові перетворення економічних взаємовідносин суб'єктів господарювання під впливом глобалізації світової економічної системи потребують адекватного відображення звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Реформування бухгалтерського обліку та прийняття національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку призвело до вдосконалення форм і змісту фінансової звітності в Україні.

Однак, тривалий час існували суттєві принципові неузгодження в частині фінансового та податкового обліку основних засобів.

Вивчення парадигми категорії основні засоби, відбувалося з часів його офіційного визнання і в даний час ця проблема не втрачає свого значення, про що свідчать чисельні публікації зарубіжних та вітчизняних науковців: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, В. Ф. Палія, М.С. Пушкара та інших.

Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що окремі питання удосконалення обліку основних засобів в умовах переходу до міжнародних стандартів якості інформації потребують подальшого науково-практичного дослідження та уточнення.

Все це свідчить про необхідність всебічного вивчення і вирішення окресленої проблеми дослідження.

Методологічні засади бухгалтерського обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації щодо основних засобів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Мінфіну України від 27.04.2000 року № 92 зі змінами та доповненнями. Податковий облік основних засобів здійснюється у відповідності з Податковим кодексом України, затвердженим наказом від 2 грудня 2016 року № 2755-VI.

Протягом багатьох років питання сутності основних засобів та їх ролі в інноваційному розвитку підприємницької діяльності не втрачає своєї актуальності.

Серед науковців тривалий час відбувалися дискусії щодо застосування терміну «основні фонди» до засобів праці. Введення Податкового кодексу зняло ці питання і засоби праці стали існувати як економічна категорія «основні засоби», що узгодило існуючі розбіжності у понятійному апараті.

Згідно з Податковим кодексом України основні засоби - це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

П(С) БО 7 «Основні засоби» визначає, що основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Отже, податкове законодавство, на відміну від П(С)БО 7 «Основні засоби» встановлює вартісні критерії приналежності об’єктів до основних засобів.

П(С) БО 7 «Основні засоби» визначає, що придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, якою є історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Одиницею обліку основних засобів є об’єкт основних засобів.

Первісна вартість об’єкта основних засобів складається з таких витрат:

суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв’язку з придбанням (отриманням) прав на об’єкт основних засобів;

суми ввізного мита;

суми непрямих податків у зв’язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Таким чином, порядок формування первісної вартості об’єкта основних засобів у податковому обліку не має розбіжностей з фінансовим обліком.

У податковому обліку, що уточнюється п.146.6, у разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних засобів для власних виробничих потреб вартість об'єкта основних засобів, яка амортизується, збільшується на суму всіх здійснених виробничих витрат, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних засобів, без урахування сплаченого податку на додану вартість (якщо платник є платником податку на додану вартість).

Крім того, за податковими нормами (п.146.11), первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що

перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені.

Тобто, податковий облік не розмежовує поняття ремонту (витрати, що не змінюють суми первісно очікуваних вигід від використання об’єкта) та поняття поліпшення основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта.

Визначається лише, що витрати, які понесено в межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року – це витрати періоду і вони не впливають на зміну первісної вартості відповідного об’єкту, щодо якого вони понесені, а витрати понад 10-ти відсоткову межу є таими, що включаються до первісної вартості відповідного об’єкта.

У фінансовому обліку, на відміну від податкового, підприємство самостійно визначає чи відбувається збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигід від використання об’єкта, і в залежності від цього включає відповідні витрати або до витрат звітного періоду, або ж згідно п. 14. П(С)БО 7 збільшує первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов’язаних з поліпшенням об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта.

В той же час, наказом МФУ «Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 18.03.2017 N 372 до П(С)БО 7 внесено уточнення, що первісна (переоцінена) вартість основних засобів може

бути збільшена на суму витрат, пов’язаних з поліпшенням та ремонтом об’єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв’язку з частковою ліквідацією об’єкта основних засобів.

При введенні в дію Податкового кодексу з 01 квітня 2017 року передбачено пооб’єктний облік основних засобів у межах 16 груп та визначено мінімально припустимі терміни корисного використання основних засобів від 2 до 20 років в залежнсті від групи, до якої належить відповідний об'єкт основних засобів.

Так, в податковому обліку, облік основних засобів здійснюється за такими групами основних засобів:

група 1 - земельні ділянки (не підлягає амортизації);

група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом (15 років);

група 3 – будівлі (20 років), споруди (15 років), передавальні пристрої (10 років);

група 4 - машини та обладнання (5 років),

з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 5000 гривень (2 роки);

група 5 - транспортні засоби (5 років);

група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі) (4 роки);

група 7 - тварини (6 років);

група 8 - багаторічні насадження (10 років);

група 9 - інші основні засоби (12 років);

група 10 - бібліотечні фонди (не встановлено); -

група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи (не встановлено);

група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди (5 років);

група 13 - природні ресурси (не підлягає амортизації);

група 14 - інвентарна тара (6 років);

група 15 - предмети прокату (5 років);

група 16 - довгострокові біологічні активи (7 років).

Земельні ділянки та природні ресурси не підлягають амортизації [31]..

П(С)БО 7 «Основні засоби» (п.5) встановлено, що для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за групами (виділено 9 груп) основних засобів:

1) Земельні ділянки.
2) Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом.
3) Будівлі, споруди та передавальні пристрої.
4) Машини та обладнання.
5) Транспортні засоби.
6) Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
7) Тварини.
8) Багаторічні насадження.
9) Інші основні засоби.

Та 7 груп інших необоротних матеріальних активів:

1) Бібліотечні фонди.
2) Малоцінні необоротні матеріальні активи.
3) Тимчасові (нетитульні) споруди.
4) Природні ресурси.
5) Інвентарна тара.
6) Предмети прокату.
7) Інші необоротні матеріальні активи [19].

Отже, у бухгалтерському обліку будівлі, споруди та передавальні пристрої обліковуються у складі однієї групи, а у податковому обліку виділяються у складі групи 3 окремі підгрупи для обліку будівель, споруд та передавальних пристроїв з визначенням для кожної з підгруп різного мінімально допустимого строку корисного використання, що на нашу думку є доцільним, так як дійсно, будівля експлуатується значно довше, ніж передавальний пристрій.

Крім того, П(С)БО 7 «Основні засоби» виділено групу Інші необоротні матеріальні активи, на відміну від податкового, де останньою 16 групою є довгострокові біологічні активи.

На нашу думку, П(С)БО 7 «Основні засоби», виділяючи окрему групу «Інші необоротні матеріальні активи» надає ширші можливості підприємству щодо ідентифікації приналежності об’єктів до складу інших необоротних матеріальних активів. Проведений аналіз бухгалтерської та податкової концепції обліку основних засобів, дозволив встановити їх суттєве зближення. Введення Податкового кодексу узгодило розбіжності у понятійному апараті засобів праці і визнало категорію «основні засоби» єдиною, що застосовується. Податкове законодавство, на відміну від бухгалтерської концепції визначає вартісні критерії приналежності об’єкта до основних засобів.

У бухгалтерському обліку виділено 16 груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, у податковому – також 16 та визначено мінімально припустимі терміни корисного використання основних засобів від 2 до 20 років в залежності від групи, до якої належить відповідний об'єкт основних засобів, проте у складі груп є відмінності: у податковому виділено групу довгострокові біологічні активи, яка відсутня у класифікації за П(С)БО 7, а у бухгалтерському є відсутня у податковому обліку група Інші необоротні матеріальні активи.

Діюча, податкова концепція передбачає ведення обліку основних засобів з метою нарахування амортизації за кожним окремим об’єктом основних

засобів, на відміну від попереднього загально групового варіанта нарахування амортизації, що діяв.

Такі групи як земельні ділянки та природні ресурси не підлягають амортизації не підлягають амортизації ні у бухгалтерському ні у податковому обліку.

У фінансовому обліку, на відміну від податкового, в якому критерієм виступає 10% межа понесених витрат, підприємство самостійно визначає чи відбувається збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигід від використання об'єкта, і в залежності від цього включає відповідні витрати або до витрат звітного періоду, або ж збільшує первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта.

В цілому, у бухгалтерській і податковій концепціях амортизації відбулося значне зближення.

Такий підхід дає забезпечує можливість здійснювати державі регулювання амортизаційної, а відповідно, і інноваційної та податкової політики підприємств.

Отже, в бухгалтерському обліку, роботи направлені на відновлення первісних техніко-економічних характеристик об'єктів основних засобів, а не на збільшення майбутніх економічних вигод відносяться до ремонту. Витрати, які пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, який був поліпшений та амортизуються.

Основним ідентифікатором віднесення витрат є збільшення майбутньої економічної вигоди від подальшого використання основних засобів. Але з метою чіткої ідентифікації ремонтних робіт основних засобів по ступеню їх впливу на майбутню економічну вигоду від використання об'єкту основних засобів доцільно видати розпорядчий документ, згідно з яким чітко розмежувати всі види витрат.

У міжнародній практиці порядок оцінки основних засобів, нарахування їх амортизації, списання з балансу та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається МСФЗ 16 «Основні засоби».

Відповідно до п. 12 МСФЗ 16, витрати на щоденне обслуговування об’єкта не визнаються в його балансовій вартості, а визнаються в прибутку чи збитку того періоду, в якому були понесені. До таких витрат даним МСФЗ відноситься ремонт чи технічне обслуговування.

П. 13 МСФЗ 16 «Основні засоби» визначено, в балансову вартість об’єкта основних засобів включається собівартість замінюваної частини такого об’єкта. Разом з тим МСФЗ наголошується, що умовою подовження експлуатації об’єкта є не тільки заміна окремих частин, але і регулярні основні технічні огляди з метою виявлення несправностей. Витрати на такий огляд визнаються в балансовій вартості активу, одночасно балансову вартість витрат на попередній огляд визнавати припиняють.

Отже, в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, так само як і в національних стандартах України, ремонти не відносяться до операцій з поліпшення основних засобів.

Порядок обліку ремонтів та поліпшення основних засобів визначено Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів №561 [21]. Зокрема, в розділі 6 даного нормативного документу зазначено, що приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення основних засобів (модернізація, добудова, реконструкція тощо) оформлюється актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання,

приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

Витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигод, очікуваних від їх використання, визнаються капітальними інвестиціями за умови, що балансова вартість активу не перевищує суми його очікуваного відшкодування.

Витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів визнаються витратами звітного періоду. Такі витрати можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на значний огляд і капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою замортизованою частиною (компонентом) основних засобів. Витрати на ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання.

Вартість робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [16] є переліком рахунків і схем реєстрації і групування на них фактів фінансово-господарської діяльності в бухгалтерському обліку.

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів Планом рахунків передбачено активний балансовий рахунок 15 «Капітальні інвестиції», який включає 5 субрахунків.

Сума витрат, понесених підприємством на капітальні ремонти і модернізацію основних засобів відображаються за дебетом рахунка; зменшення витрат внаслідок введення відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів в дію – за його кредитом.

Слід зазначити, що суми витрат, понесених підприємством на роботи поточного характеру відносяться на відповідні рахунки витрат діяльності підприємства (рахунки 9 класу).

В подальшому суми витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів і на яку збільшується його первісна вартість (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) відображається за дебетом відповідного субрахунку рахунку 10 «Основні засоби».

Порівняльний аналіз податкового законодавства, міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності виявив, що крім відсутності чіткого визначення поняття «поліпшення основних засобів», у кожному з розглянутих нормативно-правових актів є розбіжності у переліку видів такого поліпшення, що ускладнює обліковий процес (рис. 1.2).

ВИДИ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ			
Податковий Кодекс України	**ПСБО 7 „Основні**	**Метод. рекомендації з бухгалтерського обліку основних**	**МСФЗ 16 „Основні засоби”**
- поточний ремонт; - капітальний ремонт; - реконструкція; - модернізація; - технічне переозброєння; - інші види поліпшення	- модернізація; - модифікація; - добудова; - дообладнання; - реконструкція;	- модифікація; - модернізація; - заміна окремих частин обладнання; - впровадження ефективнішого технологічного процесу; - добудова (надбудова); - технічний огляд;	- модифікація програмного забезпечення та об'єктів основних засобів, що збільшує термін їх корисного використання; - створення нового змінного елементу складного об'єкту основних засобів; - впровадження нових виробничих процесів, що забезпечать зменшення витрат; - удосконалення деталей, вузлів і

Рис. 1.2. Види поліпшення основних засобів відповідно до національних та міжнародних нормативно-правових актів

Для розв’язання цієї проблеми є доцільним ініціювати зміни до вище перелічених нормативно-правових актів з бухгалтерського та податкового обліку, навівши у них запропоновану автором даної статті єдину класифікацію видів поліпшення основних засобів. Рекомендується включати до поліпшення основних засобів: 1) модернізацію; 2) модифікацію; 3) технічне переозброєння; 4) технічне обслуговування; 5) добудову (надбудову); 6) заміну окремих частин обладнання; 7) впровадження ефективнішого технологічного процесу; 8) дообладнання; 9) технічний огляд; 10) реконструкцію; 11) капітальний ремонт; 12) інші види поліпшення основних засобів.

Таким чином, суть поняття «поліпшення основних засобів» та перелік операцій, які відносяться до такого поліпшення в бухгалтерському та податковому обліку підприємства визначено П(С)БО 7 «Основні засоби», Податковим Кодексом України. Відповідно до положень даних нормативних документів, в податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, всі види ремонтів і модернізації основних належать до операцій з їх поліпшення.

РОЗДІЛ 2
МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПАТ «ПІВНІЧНИЙ ГЗК»

2.1. Характеристика ПАТ «Північний ГЗК» та аналіз показників його діяльності

ПАТ «Північний ГЗК» веде видобуток і збагачення залізистих кварцитів північної частини Криворізького залізорудного басейну. Видобуток руди в кар'єрах ведеться відкритим способом із застосуванням буропідривних робіт та вивезенням вскришних порід у зовнішні відвали. Історія підприємства бере свій початок з Наказу про вибір майданчика під будівництво Північного гірничо-збагачувального комбінату, який був виданий Міністерством Чорної Металургії СРСР 5 січня 1953 року. Народження комбінату почалося з Постанови ЦК КПРС та Ради Міністрів СРСР № 943 від 19.04.1958 року "Про розвиток залізорудної і марганцевої промисловості СРСР", у якій передбачалося будівництво Північного гірничо-збагачувального комбінату. Перші тони концентрату були вироблені в 1963 році на збагачувальній фабриці №1, а через 9 років на фабриці огрудкування №1 розпочалося виробництво залізорудних обкотишів. У жовтні 1996 року Наказом Регіонального відділення Фонду державного майна України по Дніпропетровській області №12/253-АО державний Північний гірничо-збагачувальний комбінат було перетворено у відкрите акціонерне товариство "Північний гірничо-збагачувальний комбінат". Упродовж виробничої діяльності комбінат, безперервно розбудовувався й розширювався, перетворившись у потужне гірничодобувне підприємство з повним циклом підготовки доменної сировини, включаючи видобуток руди її збагачення і огрудкування.

Згідно Статуту ПАТ «Північний ГЗК» органами управління товариства являються: Загальні збори акціонерів - вищий орган Товариства; Наглядова рада - наглядовий орган Товариства, який представляє інтереси акціонерів та

здійснює захист їх прав у період між проведенням Загальних зборів; Генеральний директор - виконавчий орган Товариства, що здійснює керівництво його поточною діяльністю. За звітний період профіль діяльності підприємства не змінювався.

ПАТ «Північний ГЗК» (м. Кривий Ріг) - складний промисловий комплекс, що спеціалізується на видобутку, переробці та випуску сировини для чорної металургійної промисловості - обкотишів та залізорудного концентрату. Основною сировиною для виготовлення залізорудної продукції є магнетитові кварцити (залізна руда), видобуток яких комбінат веде відкритим способом на двох кар'єрах Першотравневого та Ганнівського родовищ.

Гірничо-транспортний комплекс комбінату представлений такими цехами, як Першотравневий кар'єр, Ганнівський кар'єр, Управління залізничного транспорту, Гірничотранспортний цех №1 та Гірничотранспортний цех №2.

1. Першотравневий кар'єр - розробка кар'єру №1 (видобування і вивіз руди (залізистих кварцитів), та забезпечення нею дробильних фабрик № 1 та № 3 для подальшого дроблення), проведення гірничих робіт.

2. Ганнівський кар'єр - розробка кар'єру №2 (видобування і вивіз руди (залізистих кварцитів), забезпечення нею дробильних фабрик № 1 та № 2 для подальшого дроблення), проведення гірничих робіт.

3. Гірничотранспортний цех №1 - обслуговує кар'єр №1, забезпечує транспортування автосамоскидами руди і вивезення пустої породи у відвали.

5. Гірничотранспортний цех №2 - обслуговує кар'єр №2, забезпечує транспортування автосамоскидами руди і вивезення пустої породи у відвали.

6. Управління залізничного транспорту - забезпечує транспортування руди і пустої породи залізничним транспортом з двох кар'єрів і транспортування готової продукції та господарських вантажів.

Діючий перероблюючий комплекс включає в себе три дробильні фабрики, дві рудозбагачувальні фабрики, дві фабрики з виробництва залізорудних обкотишів та цех технічного водопостачання та шламового

господарства. На дробильній фабриці №1 руда, що надходить з кар'єру, проходить чотири стадії дроблення. Подрібнена руда кар'єру подається на суху магнітну сепарацію, де від неї відокремлюється частка пустих порід і підвищується зміст магнітного заліза в руді. Після дробильної фабрики №1 промпродукт подається на рудозбагачувальну фабрику №1 для збагачення та виробництва концентрату. На дробильній фабриці №2 руда, що надходить з кар'єру, проходить одну стадію дроблення. Після дробильної фабрики №2 промпродукт подається на відкритий склад гірничої маси або до бункера навантаження на залізничний транспорт для транспортування на дробильну фабрику №1. На дробильній фабриці №3 руда, що надходить з кар'єру, проходить одну стадію дроблення. Після дробильної фабрики №3 промпродукт подається на відкритий склад гірничої маси або до бункера навантаження на залізничний транспорт для транспортування на дробильну фабрику №1. На рудозбагачувальний фабриці №1 здійснюється збагачення залізної руди та виробництво високоякісного концентрату. Усереднення та транспортування залізорудного концентрату через систему конвеєрів безпосередньо у вагони для відвантаження споживачам або для послідовного складування в конуси на складах концентрату та відвантаження до цеху по виробництву обкотишів №1. Перекачування концентратопроводом з відповідних технологічних секцій концентрату в рідкій фазі на рудозбагачувальну фабрику №2.

На рудозбагачувальний фабриці №2 здійснюється знешламлювання концентрату, який надходить гідротранспортом з рудозбагачувальної фабрики № 1 у рідкій фазі та зневоднення (фільтрація) концентрату. Транспортування конвеєрним трактом залізорудного концентрату на склади готової продукції для складування в конуси. Усереднення та природне сушіння концентрату з метою послідуючої його передачі через систему конвеєрів до цеху по виробництву обкотишів №2. На фабриках з виробництва залізорудних обкотишів здійснюється виробництву залізорудних обкотишів та транспортування обпалених обкотишів безпосередньо у вантажні бункери для відвантаження споживачам залізничним транспортом або на склад готової продукції.

Цех технічного водопостачання та шламового господарства виконує транспортировку промислових стоків, хвостів збагачення до хвостосховища комбінату та постачання технічної води, природного газу та енергоресурсів виробничим підрозділам.

Допоміжні цехи, такі як цех мереж та підстанцій, автомобільний цех, центральна лабораторія, цех підготовки виробництва, відділ технічного контролю та інші, обслуговують основне виробництво.

Північний ГЗК реалізує свою продукцію як на зовнішньому, так і на внутрішньому ринках. Споживчим сегментом продукції комбінату виступає металургійний комплекс. Обкотиші та концентрат можуть перевозитись на далекі відстані, тому споживчий сегмент компанії формується на значній по величині території.

На ринку концентрату ПАТ «Північний ГЗК» конкурує з російськими комбінатами (ВАТ "Лебединський ГЗК", ВАТ "Михайлівський ГЗК", ВАТ "Стойленський ГЗК", ВАТ "Ковдорський ГЗК", ВАТ «Комбінат «КМАруда»). ПАТ «Північний ГЗК» на ринку обкотишів конкурує з українськими підприємствами (ПАТ "Полтавський ГЗК") та російськими комбінатами (ВАТ "Лебединський ГЗК", ВАТ "Михайлівський ГЗК"), присутність яких на ринку України пояснюється тим, що протягом тривалого часу українські виробники металу використовують російську залізорудну сировину, яка своїми якісними показниками не поступається залізним рудам, що видобуваються в Україні, та залізорудними постачальниками зі Швеції, Бразилії, Австралії, Індії та Канади.

В 2021 році на ринку залізорудної сировини головними факторами, які мали вплив (безпосередній або опосередкований) на конкурентоспроможність продукції ПАТ «Північний ГЗК», були:

наслідки кризи в металургійній галузі;

складна політична та економічна ситуація в країні;

високий ступінь конкуренції на ринку ЗРС;

значний вплив світових тенденцій на світовому ринку ЗРС на регіональний ринок;

конкурентоздатність продукції.

Звідси завданням комбінату є створення іміджу конкурентоспроможного, фінансово-стійкого підприємства. В зв'язку з цим плануються наступні заходи:

збільшення частки комбінату в постачаннях як на внутрішній ринок, так і на експорт;

підтримання партнерських відносин з постійними покупцями залізорудної продукції;

розробка проектів з підвищення якості продукції та зниження її собівартості;

застосування різних форм розрахунків за відвантажену продукцію для створення привабливих фінансових умов для споживачів;

ведення збутової політики на умовах відвертості і прозорості з дотриманням термінів постачання;

освоєння випуску інших видів сировини, що дозволить диверсифікувати ринок ЗРС.

Фінансовий стан підприємства і його стійкість в значній мірі залежать від того, яким майном володіє підприємство, в які активи вкладений капітал, і який дохід вони приносять.

В ході аналізу активів підприємства в першу чергу необхідно вивчити зміни в їхньому складі та структурі (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Структура активів ПАТ «Північний ГЗК» за 2021 рік

Засоби підприємства	На початок року		На кінець року		Приріст	
	тис. грн.	частка, %	тис. грн.	частка, %	тис. грн.	частка, %
Необоротні активи	4741844	40,6	8859644	48,99	4117800	8,39
Оборотні активи	6937250	59,4	9224398	51,01	2287148	-8,39
Всього	11679094	100	18084042	100	6404948	

Із таблиці 2.1 видно, що за звітний рік структура активів підприємства, що аналізується, дещо змінилась: частка основного капіталу, тобто необоротних активів, збільшилась на 8,39 % , а частка оборотного відповідно зменшилась, що свідчить про задовільний фінансовий стан підприємства.

Для того, щоб оцінити рівень фізичного і морального зношення основних засобів, використовують коефіцієнт зношення основних засобів, який обчислюється за формулою:

$$К\ знош.осн.зас. = \frac{Сума\ зношення\ осн.\ засобів}{Первісна\ вартість\ основних\ засобів}. \quad (2.1)$$

$$К\ знош.осн.зас. = \frac{51549}{8126528} = 0{,}006 \text{ - за 2021 рік}$$

$$К\ знош.осн.зас. = \frac{1723704}{3303500} = 0{,}52 \text{ - за 2020 рік}$$

Позитивним напрямком є зменшення значення коефіцієнта, тобто згідно отриманих результатів видно, що рівень зношення основних засобів у 2021 році є меншим , ніж у попередньому 2020 році (зменшився з 0,52 до 0,006).

Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у вартості майна підприємства показує суму реальної вартості основних засобів на 1 грн вартості активів підприємства (рекомендоване значення 0,3 і більше).

$$К\ вартості\ осн.зас.\ у\ вартості\ майна\ п-ва = \frac{Балансова(залишкова)\ вартість\ основних\ засобів}{Вартість\ активів\ підприємства} \quad (2.2)$$

$$К\ вартості\ осн.зас.\ у\ вартості\ майна\ п-ва = \frac{8074979}{6410116} = 1{,}26 \text{ - за 2021 рік}$$

$$К\ вартості\ осн.зас.\ у\ вартості\ майна\ п-ва = \frac{3994945}{11684155} = 0{,}34 \text{ - за 2020 рік}$$

Згідно отриманих результатів, вартість основних засобів у вартості майна підприємства збільшилась у 2021 році, порівняно з 2020 роком, відповідно 1,26 і 0,34.

Для того, щоб визначити кількість оборотів усього капіталу підприємства, використовують коефіцієнт оборотності всього капіталу підприємства, який

визначається співвідношенням доходу від реалізації продукції, інших доходів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства та середнім значенням суми власного і залученого капіталу.

$$К\ оборотності\ всього\ капіталу\ п-ва = \frac{6752444 + 4197662 + 29043 + 144096}{(11684155 + 6410116)/2} = 1{,}23$$

(за 2021 рік)

$$К\ оборотності\ всього\ капіталу\ п-ва = \frac{11724586 + 1133073 + 2970 + 223641}{(5313570 + 9400375)/2} = 1{,}78$$

(за 2020рік)

Згідно отриманих результатів, кількість оборотність всього капіталу підприємства становить у 2020 році 1,78, а у 2021 році - 1,23. Оборотність активів розраховували співвідношенням виручки від усіх видів діяльності за певний період та середньої величини активів за той самий період. З теорії ми знаємо, що чим більша оборотність на підприємстві, то менше його потрібно для забезпечення випуску планового обсягу продукції і навпаки.

Середня тривалість одного обороту ($t_а$) становитиме:

$$t_а = Д_к / n_а , \qquad (2.3)$$

де $Д_к$ — кількість календарних днів у періоді.

За 2020-й рік: $t_a = \frac{Д_к}{n_a} = \frac{360}{1{,}78} = 202{,}2$

За 2021-й рік: $t_a = \frac{Д_к}{n_a} = \frac{360}{1{,}23} = 292{,}7$

Отже, кількість оборотів за 2020 рік становить 202,2, а за 2021 рік – 292,7, тобто за звітний 2015 рік кількість оборотів капіталу збільшилась.

Оборотність товарно-матеріальних запасів ($n_{тмз}$) виражається кількістю оборотів за певний період:

$$n_{тмз} = С_р / М_з ,$$

де $С_р$— повна собівартість реалізованої продукції за певний період;

$М_з$— середня величина запасів у грошовому виразі.

Оборотність товарно-матеріальних запасів обчислюється за формулою:

$n_{тмз} = C_р / M_з$, де $M_з = \frac{M_з поч.року + M_з кін.року}{2}$ (2.4

За 2020-й рік: $M_з = \frac{285738 + 366070}{2} = 325904$, $n_{тмз} = \frac{5954315}{325904} = 18{,}3$

За 2021-й рік: $M_з = \frac{334004 + 287661}{2} = 310832{,}5$, $n_{тмз} = \frac{3338096}{310832{,}5} = 10{,}7$

Таку ситуацію ми спостерігаємо з оборотністю товарно-матеріальних запасів, тільки тут ми вже співвідносимо собівартість за певний період та середню величину запасів у грошовому виразі.

Фінансова стійкість підприємства характеризується співвідношенням власного й залученого капіталу. Для цього використовуються різні показники, які заведено називати коефіцієнтами. З-поміж них найбільш поширеними є коефіцієнти автономії та забезпечення боргів.

Коефіцієнт автономії ($k_а$) обчислюється діленням власного капіталу на підсумок балансу підприємства:

$$k_а = К_в / К_б, \quad (2.5)$$

де $К_в$ — власний капітал підприємства; $К_б$ — підсумок балансу (сума всіх джерел фінансування).

За 2020-й рік: $к_а = \frac{К_в}{К_б} = \frac{4692117}{7356972{,}5} = 0{,}64$

За 2021-й рік: $к_а = \frac{К_в}{К_б} = \frac{9574293}{9047135{,}5} = 1{,}06$

Якщо $к_а < 0{,}5$, то зростає ризик несплати боргів, а відтак і занепокоєння кредиторів. В нашому випадку такого стану не спостерігається протягом двох років, що аналізуються. Борги покриваються власним капіталом. Це зумовлює фінансову незалежність та зменшення ризику порушення фінансової стійкості підприємства.

Коефіцієнт забезпечення боргів ($k_{зб}$) є модифікацією першого показника і визначається як співвідношення власного та залученого капіталу, тобто

$$k_{зб} = К_в / К_з, \quad (2.6)$$

де $К_з$ — боргові зобов'язання підприємства (залучений капітал).

За 2020-й рік: $К_{зб} = \frac{Кв}{Кз} = \frac{4692117}{2645448} = 1{,}8$

За 2021-й рік: $К_{зб} = \frac{Кв}{Кз} = \frac{9574293}{5030088} = 1{,}9$

Нормальною вважають ситуацію, коли $к_{зб} \geq 1$.Так як в кожному році наші коефіцієнти перевищують 1, то дана ситуація на підприємстві є задовільною. Власний капітал покриває борги підприємства.

Прибутковість підприємства вимірюється двома показниками – прибутком і рентабельністю. Прибуток виражає абсолютний ефект без урахування використаних ресурсів. Тому для аналізу його доповнюють показником рентабельності.

Рентабельність – це відносний показник ефективності роботи підприємства, котра у загальній формі обчислюється як відношення прибутку до витрат (ресурсів).

Рентабельність активів ($Р_а$) характеризує ефективність використання всього наявного майна підприємства та обчислюється за формулою:

$$Р_а = \frac{П_{з(ч)}}{К_а} \cdot 100,$$

де $П_{з(ч)}$— чистий прибуток підприємства за рік; $К_а$ — середня сума активів за річним балансом.

За 2020-й рік: $P_a = \frac{3504367}{7356972{,}5} * 100 = 47{,}6$

За 2021-й рік: $P_a = \frac{1246471}{9047135{,}5} * 100 = 13{,}8$

Рентабельність власного капіталу ($Р_{вк}$) відображає ефективність використання активів, створених за рахунок власних коштів:

$$Р_{вк} = \frac{П_ч}{К_в} \cdot 100,$$

де $П_ч$ — чистий прибуток підприємства; $К_в$— власний капітал підприємства.

За 2020-й рік: $P_{вк} = \frac{П_ч}{К_в} * 100 = \frac{3504367}{4692117} * 100 = 74,7$

За 2021-й рік: $P_{вк} = \frac{П_ч}{К_в} * 100 = \frac{1246471}{9574293} * 100 = 13,02$

Рентабельність акціонерного капіталу ($Р_{ак}$) свідчить про верхню межу дивідендів на акції та обчислюється так:

$$Р_{ак} = \frac{П_ч}{К_{ст}} \cdot 100,$$

де $К_{ст}$ — статутний капітал.

За 2020-й рік: $P_{ак} = \frac{П_ч}{К_{ст}} * 100 = \frac{3504367}{576019} * 100 = 608,4$

За 2021-й рік: $P_{ак} = \frac{П_ч}{К_{ст}} * 100 = \frac{1246471}{576019} * 100 = 216,4$

Обчислили рентабельність активів, рентабельність власного та акціонерного капіталу. Для обчислення рентабельності активів, брали чистий прибуток та середню суму всіх активів. Зробивши певні розрахунки, визначили, що найефективніше використання всього наявного майна підприємства у 2020 році (47,6%), менш ефективніше у 2021 році (13,8 %). Рентабельність власного капіталу розраховували, за допомогою чистого прибутку та власного капіталу підприємства. Найефективнішим використанням активів, створених за рахунок власних коштів також у 2020 році (74,7 %), меншим є 2021 рік (13,02 %). Рентабельність акціонерного капіталу обчислюється за допомогою чистого прибутку та статутного капіталу. Він свідчить про верхню межу дивідендів на акції, найвищим значенням є у 2020 році (608,4 %) порівняно з 2021 – 216,4 %.

Платоспроможність підприємства, тобто його здатність вчасно розраховуватися з боргами, визначається за допомогою коефіцієнтів ліквідності. Вони показують, наскільки короткострокові зобов’язання покриваються ліквідними активами. А оскільки поточні активи мають різну

ліквідність, то й обчислюється кілька коефіцієнтів ліквідності — загальної, термінової та абсолютної.

Коефіцієнт загальної ліквідності ($k_{лз}$) — це відношення оборотних активів до короткострокових пасивів:

$$k_{лз} = К_{оа} / К_{зк},$$

де $К_{оа}$ — оборотні активи підприємства; $К_{зк}$ — короткострокова заборгованість підприємства.

За 2020-й рік: $К_{лз} = \frac{Коа}{Кзк} = \frac{8202895}{2137450,5} = 3,8$

За 2021-й рік: $К_{лз} = \frac{Коа}{Кзк} = \frac{8080824}{3446481} = 2,3$

Згідно розрахунків, можна зробити висновок, що оборотний капітал підприємства перевищує короткострокову заборгованість приблизно (2020 рік – у 3,8 рази; 2021 рік – у 2,3 рази). Платоспроможність підприємства вважається низькою, якщо $к_{лз}<2$. Виходячи з розрахунків коефіцієнта загальної ліквідності ми спостерігаємо задовільну платоспроможність підприємства.

Коефіцієнт термінової ліквідності ($k_{лт}$) обчислюється як відношення оборотних активів високої (термінової) ліквідності до короткострокових пасивів, тобто:

$$k_{лт} = К_{тл} / К_{зк},$$

де $К_{тл}$ — оборотні активи високої (термінової) ліквідності, до яких відносять оборотні активи за мінусом товарно-матеріальних запасів (запасів і витрат).

За 2020-й рік: $К_{лт} = \frac{Ктл}{Кзк} = \frac{7876991}{2137450,5} = 3,7$

За 2021-й рік: $К_{лт} = \frac{Ктл}{Кзк} = \frac{7769991,5}{3446481} = 2,3$

Згідно розрахунків $к_{лт}>1$, тобто платоспроможність підприємства висока.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності ($k_{\text{ла}}$) — це відношення абсолютно ліквідних активів до короткострокових пасивів:

$$k_{\text{ла}} = \text{К}_{\text{ал}} / \text{К}_{\text{зк}},$$

де $\text{К}_{\text{ал}}$ — абсолютно ліквідні активи підприємства, до яких належать гроші та короткострокові фінансові вкладення (ліквідні цінні папери).

За 2020-й рік: $К_{ла} = \frac{К_{ал}}{К_{зк}} = \frac{52901}{2137450,5} = 0,7$ За

2021-й рік: $К_{ла} = \frac{К_{ал}}{К_{зк}} = \frac{51898}{3446481} = 0,6$

Нормальною можна вважати ситуацію, коли $к_{ла}$>0,5, а згідно наших розрахунків ситуація на підприємстві є задовільною.

Під банкрутством підприємства розуміють неможливість виконання ним своїх фінансових зобов'язань.

Одним з перших сигналів банкрутства підприємства є його неплатоспроможність, що з фінансового погляду означає, що підприємство поглинає ресурси або засоби кредиторів (постачальників, банків, власних працівників, акціонерів), їх товари, гроші та послуги та формує недоплати з податків та інших обов'язкових платежів.

Структура балансу підприємства визнається незадовільною, а підприємство неплатоспроможним за наявності одного з таких показників:

1. Коефіцієнт покриття на кінець звітного періоду є меншим за 1.
2. Коефіцієнт забезпеченості власними коштами є меншим за 0,1.
3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності менше ніж 0,2.

За даними фінансової звітності ПАТ «Північний ГЗК», коефіцієнт покриття, який визначається як відношення суми оборотних коштів до загальної суми поточних зобов'язань, на кінець 2021 року становить:

$$K_{п} = \frac{9224398}{4137624} = 2,2 > 1$$

Коефіцієнт забезпечення власними засобами становить:

$$K_з = \frac{11374198 - 8859644}{9224398} = 0{,}3 > 0{,}1$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності, згідно з розрахунками становить:

$К_{ла}$=0,6 > 0,2.

Отже, за значеннями коефіцієнтів забезпечення власними засобами та абсолютної ліквідності, можна сказати, що структура балансу є задовільною, а сам комбінат платоспроможним.

Для оцінки ймовірності банкрутства підприємства скористаємося найбільш поширеним методом, запропонованим економістом Е. Альтманом, Z-модель на основі п’яти факторів:

$$Z= 1{,}2\ К_{об}+ 1{,}4\ К_{нп} +3{,}3\ К_р +0{,}6\ К_п +1{,}0\ К_в ,$$

де $К_{об}$ – частка оборотних засобів у активах, тобто відношення поточних активів до загальної суми активів підприємства;

$К_{нп}$ –рентабельність активів, обчислена за нерозподіленим прибутком, тобто як відношення нерозподіленого прибутку до загальної суми активів;

$К_р$ –коефіцієнт рентабельності активів, обчислений на основі балансового прибутку, тобто відношення балансового прибутку (до відрахування податків) до загальної суми активів;

$К_п$ –коефіцієнт покриття за ринковою вартістю власного капіталу, тобто відношення ринкової вартості акціонерного капіталу (сумарна ринкова вартість акцій підприємства) до короткострокових зобов’язань;

$К_в$ –коефіцієнт віддачі всіх активів, тобто відношення виручки від реалізації до загальної суми активів.

Оціночна шкала для моделі Альтмана подана в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Оціночна шкала для моделі Альтмана

Значення показники	Ймовірність банкрутства
До 1.80	Дуже висока
1.81 – 2.70	Висока
2.71 – 2.99	Можлива
3.00 і вище	Дуже низька

Дані для оцінки ймовірності банкрутства взято за балансом і звітом про фінансові результати ПАТ «Північний ГЗК» .

Частка оборотних засобів в активах ($К_{об}$), тобто відношення поточних активів до загальної суми активів підприємства, становить:

на початок періоду $\frac{6937250}{11684155} = 0,6;$

на кінець періоду $\frac{9224398}{6410116} = 1,44.$

Рентабельність активів ($К_{нп}$), обчислена через відношення чистого прибутку до загальної суми активів, становить:

на початок періоду $\frac{3504367}{11684155} = 0,3;$

на кінець періоду $\frac{1246471}{6410116} = 0,19.$

Рентабельність активів ($К_{р}$), обчислена через прибуток від реалізації продукції, становить:

на початок періоду $\frac{10419476}{11684155} = 0,89;$

на кінець періоду $\frac{5870394}{6410116} = 0,92.$

Коефіцієнт покриття ($К_{п}$), розрахований як відношення ринкової вартості акціонерного капіталу до суми короткострокових зобов’язань, становить:

на початок періоду $\frac{7774388}{2755338} = 2,82;$

на кінець періоду $\frac{11374198}{4137624} = 2,75.$

Віддача всіх активів ($К_{в}$), тобто відношення виручки від реалізації до загальної суми активів, становить:

на початок періоду $\frac{11724586}{11684155} = 1,003;$

на кінець періоду $\frac{6752444}{6410116} = 1,053.$

Підставимо одержані дані в формулу Z-моделі Альтмана і одержимо такі результати:

на початок періоду

Z = 1,2 * 0,6 + 1,4 *0,3 + 3,3 *0,89 + 0,6 *2,82 + 1,0 *1,003 = 6,772;

на кінець періоду

Z = 1,2 * 1,44 + 1,4 * 0,19 + 3,3 * 0,92 + 0,6 * 2,75 + 1,0 * 1,053 = 7,733.

Підставимо всі розраховані дані в наступну таблицю 2.3.

Таблиця 2.3

Прогноз можливого банкрутства ПАТ «Північний ГЗК» в 2024 році

Показники	На початок періоду	На кінець періоду
Частка оборотних засобів в активах ($\hat{E}_{îá}$)	0,6	1,44
Рентабельність активів ($\hat{E}_{ñ}$), обчислена за нерозподіленим прибутком	0,3	0,19
Рентабельність активів ($\hat{E}_{ð}$), обчислена за прибутком від реалізації продукції	0,89	0,92
Коефіцієнт покриття ($\hat{E}_{ï}$)	2,82	2,75
Віддача всіх активів ($\hat{E}_{â}$)	1,003	1,053
Z – показник імовірності банкрутства	6,772	7,733
Оцінка можливості банкрутства	Дуже низька	Дуже низька

Розрахунки свідчать, що вірогідність банкрутства ПАТ «Північний ГЗК» дуже низька (згідно з оціночною шкалою моделі Альтмана), тобто структура балансу підприємства є задовільною, стан підприємства є стабільним, і саме підприємство –платоспроможне.

2.2. Документування операцій з обліку та оподаткування поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК»

У процесі створення, перевірки, обробки і узагальнення даних первинних облікових документів з поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК» беруть участь багато виконавців, розташованих у різних підрозділах (відділах) підприємства. Це потребує заздалегідь продуманої, узгодженої системи їхніх дій і процедур руху облікової інформації як у просторі, так і в часі.

Упорядкування цього процесу, тобто руху документів та виконання різних облікових робіт, називають документооборотом. Основне завдання організації руху первинних документів (даних) з обліку капітальних інвестицій у обліковому процесі – це оптимізація каналів передавання та зв'язку облікових осередків – виконавців.

До типових форм первинного обліку поліпшення необоротних активів належать ф.№НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», ф.№НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкту права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», ф.№КБ-2 «Акт приймання виконаних підрядних робіт», ф.№КБ-3 «Довідка про вартість виконаних підрядних робіт та витрат», податкова накладна, рахунок тощо, форми № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», № ОЗ-2 «Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», № ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів» і № ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів (за місцем їх знаходження, експлуатації)».

Для раціональної організації документообороту, автором на прикладі гірничозбагачувальних підприємств розроблено оптимальну схему взаємозв'язку між підрозділами, які забезпечують документопотоки первинної облікової інформації про поліпшення. На рис. 2.1. відображено рух інформації (документу) між функціональними службами (відділами) гірничо-збагачувального комбінату.

Особливості обліку необоротних активів у гірничо-збагачувальному виробництві, яке є капіталомістким, потребують чіткого розмежування функцій працівників облікових, технічних і управлінських служб, які здійснюють роботу з первинними документами.

В результаті проведеного дослідження віднайдено оптимальну організаційну побудову взаємозв'язків між окремими відділами гірничо-

збагачувального підприємства, що забезпечує оперативне одержання, відображення і узагальнення необхідної інформації про поліпшення.

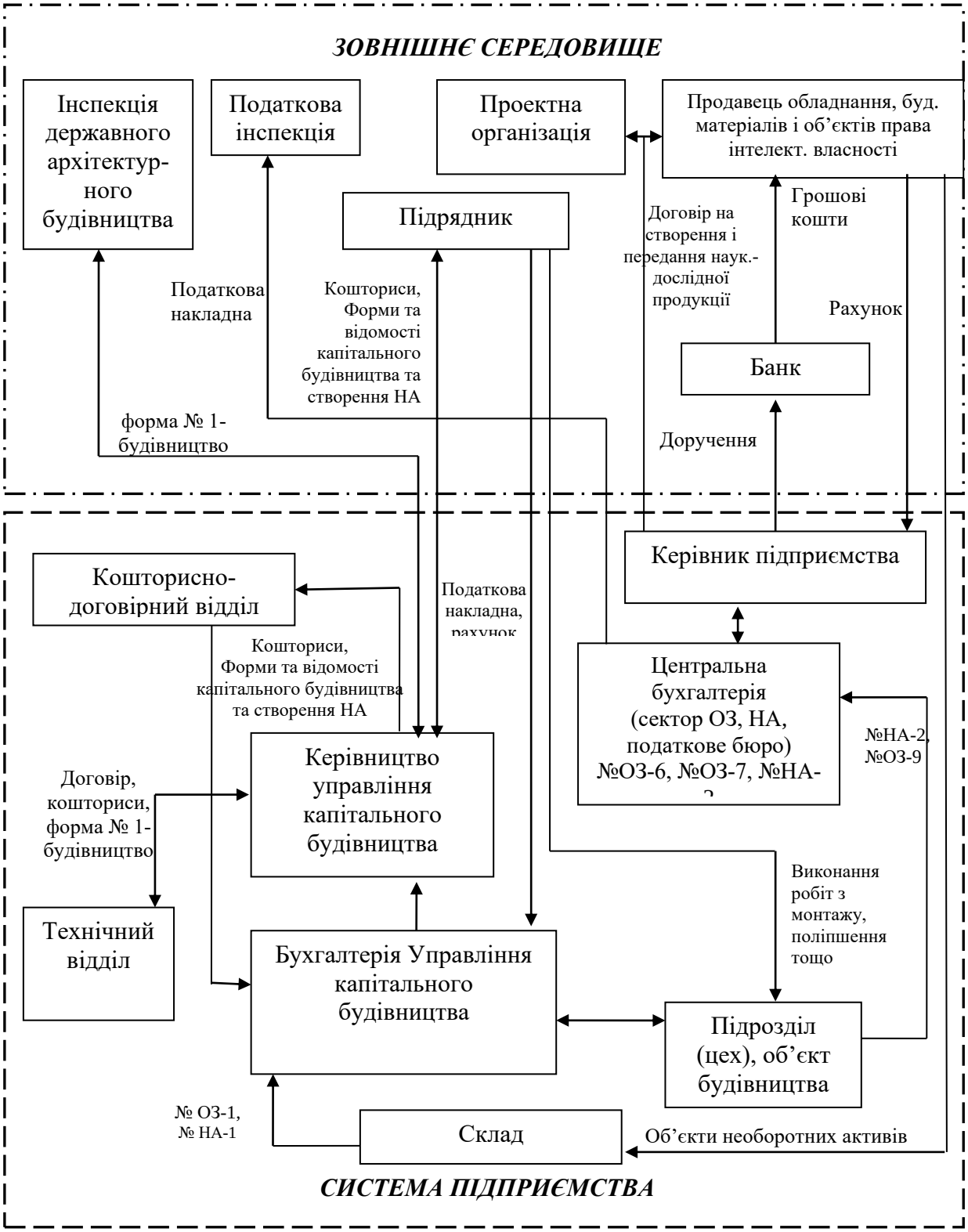


Рис. 2.1. Типова схема взаємозв’язку між підрозділами гірничо-збагачувального комбінату стосовно створення, перевірки та обробки первинних документів з обліку поліпшення

Примітка: Складено автором

Так, технічний відділ управління капітального будівництва зосереджує увагу на перевірці комплектності технічної документації і кошторисів будівництва, тиражуванні та доведенні необхідних матеріалів до виконавців.

На кошторисно-договірний відділ управління капітального будівництва покладено контроль за формуванням первісної вартості об'єктів нематеріальних активів і основних засобів та пускового комплексу в цілому, за витратами на будівництво і реконструкцію. В компетенції бухгалтерії управління капітального будівництва знаходиться облік і контроль приймання-передачі об'єктів основних засобів, а також витрат, пов'язаних з будівництвом і реконструкцією, виконанням податкових зобов'язань, розрахунків з підрядниками, підготовка звітності про капітальні інвестиції, нематеріальні активи та основних засобів. Сектор основних засобів центральної бухгалтерії комбінату здійснює облік і контроль наявності та руху об'єктів нематеріальних активів і основних засобів.

На деяких залізорудних підприємствах створено інвестиційне управління, яке здійснює моніторинг інноваційно-технологічних розробок для гірничо-збагачувального виробництва, розробку інвестиційних програм розвитку комбінату і бізнес-планування інвестиційної діяльності.

Відповідно до „Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів", затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561, господарські операції з будівництва, виготовлення, придбання, введення в експлуатацію, підтримання в робочому стані, поліпшення і в разі необхідності вибуття основних засобів оформлюються підприємствами первинними документами, які розкривають інформацію про:

1) назву первинного документу, яка характеризує оформлену господарську операцію;
2) дату складання;
3) назву підприємства, від імені якого складено документ;
4) зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції;
5) назву об'єкта основних засобів, його інвентарний номер, дату початку і місце експлуатації, термін корисного використання;

6) технічну характеристику (площа, обсяг, місткість, потужність тощо) та вартість об’єкта основних засобів, його переоцінку, ремонт, поліпшення та амортизацію;
7) посади осіб, які здійснювали господарську операцію та оформлення первинних документів з їх підписами;
8) перелік технічної документації, що передається (приймається) разом з об’єктом основних засобів, вид і кількість дорогоцінних металів, що містяться в об’єкті основних засобів;
9) походження коштів (власні, цільові), використаних для придбання, будівництва і поліпшення основних засобів, та про безоплатно одержані основні засоби;
10) особистий підпис та інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції.

Типові форми первинного обліку, що пов’язані із здійсненням капітальних інвестицій, які введено в дію з 1.01.1996р. наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 р. „Про затвердження типових форм первинного обліку”з наступними змінами і доповненнями, а також наказом Міністерства фінансів України „Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” № 732 від 22.11.2004р., наведені у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Типові форми документального обліку поліпшення

№ форми	Назва первинного документу	Опис
1	2	3
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Використовується для зарахування до складу основних засобів окремих об’єктів, обліку введення об’єктів основних засобів в експлуатацію, оформлення внутрішнього переміщення основного засобу з одного підрозділу (цеху, відділу, ділянки) в інший, виключення об’єктів зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству – як при продажу (обміні), так і при безоплатній передачі

Продовження табл. 2.4

1	2	3
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	Використовується при оформленні приймання-здачі об'єкту (основного засобу) з капітального ремонту, реконструкції або модернізації. Акт складається в одному примірнику, якщо ремонт, реконструкція або модернізація здійснювались господарським способом, а в двох – якщо ремонтні роботи проводилися на іншому підприємстві (другий примірник передається підприємству, яке здійснювало роботи). На підставі акту вносяться зміни до ОЗ-6, ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16.
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів (якщо в ході капітального будівництва, реконструкції чи модернізації об'єктів передбачена ліквідація основних засобів)	Використовується при оформленні вибуття окремих інвентарних об'єктів основних засобів (крім автотранспорту) у випадку повної або часткової їх ліквідації. Акт складається в двох примірниках і затверджується керівником підприємства, потім передається в бухгалтерію, де на його підставі здійснюють запис до форми ОЗ-9 та вилучають картку форми ОЗ-6, що відображають у відомості форми ОЗ-7
НА-1	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	1. Складається в одному екземплярі на кожен окремий об'єкт приймальною комісією, що призначена наказом власника, чи уповноваженого органу. 2. Акт заповнюється на підставі технічної, науково-технічної та іншої документацій (ліцензійний договір, авторський договір, патент, тощо), підписується головою і членами комісії, особою, що відповідальна за прийняття для використання об'єкта. 3. Акт підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства чи іншою уповноваженою особою
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (якщо в ході капітального інвестування в реконструкцію чи модернізацію об'єктів передбачено вибуття нематеріальних активів)	1. Використовується для оформлення вибуття об'єктів при їх списанні (ліквідації), складається в двох екземплярах комісією, що призначена наказом власника, або уповноваженого органа, перший екземпляр акта передається в бухгалтерію, другий – залишається в особи, яка була відповідальна за використання об'єкта. 2. Акт підписується головою і членами комісії, особою, що відповідальна за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи іншою уповноваженою особою. 3. Залишкова вартість об'єкта визначається за даними бухгалтерського обліку на останнє число місяця вибуття такого об'єкта

Процес визначення первісної вартості основних засобів і нематеріальних активів які поліпшено, регламентований П(с)БО 7 і П(с)БО 8.. Разом з тим слід зазначити,

що первісна вартість переважної більшості об’єктів які поліпшуються на гірничо-збагачувальному комбінаті формується на підставі розрахунків кошторисної вартості будівництва, реконструкції, модернізації та іншого поліпшення об’єктів. Кошторисна документація супроводжує весь процес проектування і будівництва, реконструкції чи іншого поліпшення об’єкта капітальних інвестицій, який розпочинається з укладання між підприємством, де передбачено капітальне інвестування, та проектною організацією „Договору на створення (передання) науково-технічної продукції” згідно „Календарному плану робіт”.

Для визначення кошторисної вартості капітальних інвестиційних об’єктів (підприємств, їх черг, пускових комплексів, окремих складних будівель, споруд та інших необоротних активів) складаються локальні (додаток Д), об’єктні кошториси (додаток Е), відомості ресурсів до локальних кошторисів (додаток Ж), зведений кошторисний розрахунок з пояснювальною запискою до нього (додаток З) та ін.

У 2020-2021 рр. в Україні застосовується порядок визначення вартості будівництва, реконструкції, модернізації та іншого поліпшення об’єктів у складі Державних будівельних норм України ДБН Д.1.1-1-2000 із доповненнями, введеними в дію з 1.07.2002 р., та змінами, введеними в дію з 1.07.2003 р. Наказами Держбуду України № 7 та № 85 відповідно.

Капітальне будівництво (реконструкція, модернізація, монтаж обладнання чи інше поліпшення об’єктів) на промисловому підприємстві починається після підписання форми №1-буд „Дозволу на виконання будівельних робіт”.

Склад комісії, яка складає акт ОЗ-2, визначається в наказі про облікову політику підприємства або затверджується керівником. Кожен об’єкт основних засобів поліпшується за окремим актом. Виключення становлять лише інвентар (реманент), інструменти, обладнання та подібні об’єкти, якщо вони є однотипними та мають однакову вартість в одному календарному місяці. При прийманні основного засобу акт складається в одному примірнику, при передачі іншому підприємству – в двох (для обох підприємств), при передачі другому підрозділу – також в двох (на підставі другого примірника акту працівник, який передає об’єкт основних засобів, робить відповідний запис до інвентарного списку ОЗ-9). Перший

примірник акту ОЗ-2 передається в бухгалтерію, де на його підставі проводиться запис в інвентарній картці форми ОЗ-6. До акту додається необхідна технічна документація, яка пізніше передається в один з відділів. Акти ОЗ-2 зберігаються протягом всього терміну експлуатації об'єкту та протягом трьох років і одного місяця після списання об'єкту з обліку за умови, що на цей період була проведена документальна ревізія.

Форму ОЗ-2 „Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" використовують при оформленні приймання-передачі об'єкту (основного засобу) з капітального ремонту, реконструкції або модернізації

Таким чином, до типових форм первинного обліку об'єктів поліпшення необоротних активів належать форми № ОЗ-1, № ОЗ-2, № ОЗ-3, № НА-1, №НА-3, які є базою для ведення аналітичного і синтетичного обліку поліпшення на підприємстві.

2.3. Порядок обліку та оподаткування витрат з поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК» та узагальнення їх у звітності

У бухгалтерському обліку передбачено, що витрати на здійснювані підприємством роботи для підтримання об'єкта в придатному для використання стані, які не призведуть до зростання майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об'єкту, не викликають збільшення балансової вартості основних засобів. За дебетом такі витрати обліковують залежно від функціонального призначення основних засобів на рахунку 23 «Виробництво» або витратних рахунках класу 9, зокрема 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо. За кредитом відображають такі рахунки: 20 «Виробничі запаси», 65 «Розрахунки із страхування», 66 «Розрахунки з оплати праці», а також рахунки 8 класу (якщо підприємство їх використовує).

У бухгалтерському обліку операції з поточного ремонту основних засобів, проведеного підрядним способом, потрібно відображати в системі бухгалтерських рахунків, як наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Облік господарських операцій з поточного ремонту автомобіля адмінперсоналу ПАТ «Північний ГЗК» підрядним способом

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Придбано у постачальника запасні частини для ремонту авто	207 «Запасні частини»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	2870
2	Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	574
3	Виконано поточні ремонтні роботи, які прийнято за актом, а їх вартість зараховано до складу витрат звітного періоду	92 «Адміністративні витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3444
4	Відображено суму ПДВ за наданими послугами	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	630
5	Перераховано кошти за запчастини та їх заміну підприємству-постачальнику	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	6314

Бухгалтерський облік операцій з поточного ремонту основних засобів ПАТ «Північний ГЗК», проведеного господарським способом слід вести, використовуючи кореспонденцію рахунків, що подано в табл. 2.6.

Витрати з робіт, що спрямовані на підвищення техніко-економічних можливостей об’єкта, які призведуть до зростання майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об’єкту (їх ідентифікують як витрати з поліпшення), потребують збільшення балансової вартості основних засобів.

Таблиця 2.6

Облік господарських операцій з поточного ремонту будівлі виробничого корпусу ПАТ «Північний ГЗК», який виконаний господарським способом (з використанням 8-го класу рахунків)

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Придбано будівельні матеріали для поточного ремонту	205 «Будівельні матеріали»	63»Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	7500
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками	63»Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	1500
3	Нараховано заробітну плату робітникам	81 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	16000
	Здійснені нарахування на зарплату (ЄСВ 22%)	82 «Відрахування на соціальні заходи»	65 «Розрахунки за страхуванням»	3520
	Списані матеріали на ремонт	801 «Витрати сировини й матеріалів»	205 «Будівельні матеріали»	7500
	Списані інші витрати	84 «Інші операційні витрати»	643 «Податкові зобов'язання»	1500
4	Відображено витрати за поточними ремонтними роботами	23 «Виробництво»	81»Витрати на оплату праці»	16000
			82»Відрахування на соціальні заходи»	3520
			805 «Витрати будівельних матеріалів»	7500
			84 «Інші операційні	1500
5	Віднесено витрати на ремонт на собівартість продукції	90 «Собівартість реалізації»	23 «Виробництво»	28520

Для відображення в обліку таких витрат на ПАТ «Північний ГЗК» дебетують рахунок 15 «Капітальні інвестиції» та кредитують рахунки залежно від підрядного або господарського способу здійснення поліпшення основних засобів. Потім накопичені на рахунку 15 витрати з поліпшення капіталізують, тобто переносять у дебет рахунків основних засобів, збільшуючи тим самим їх балансову вартість (рис.2.2).

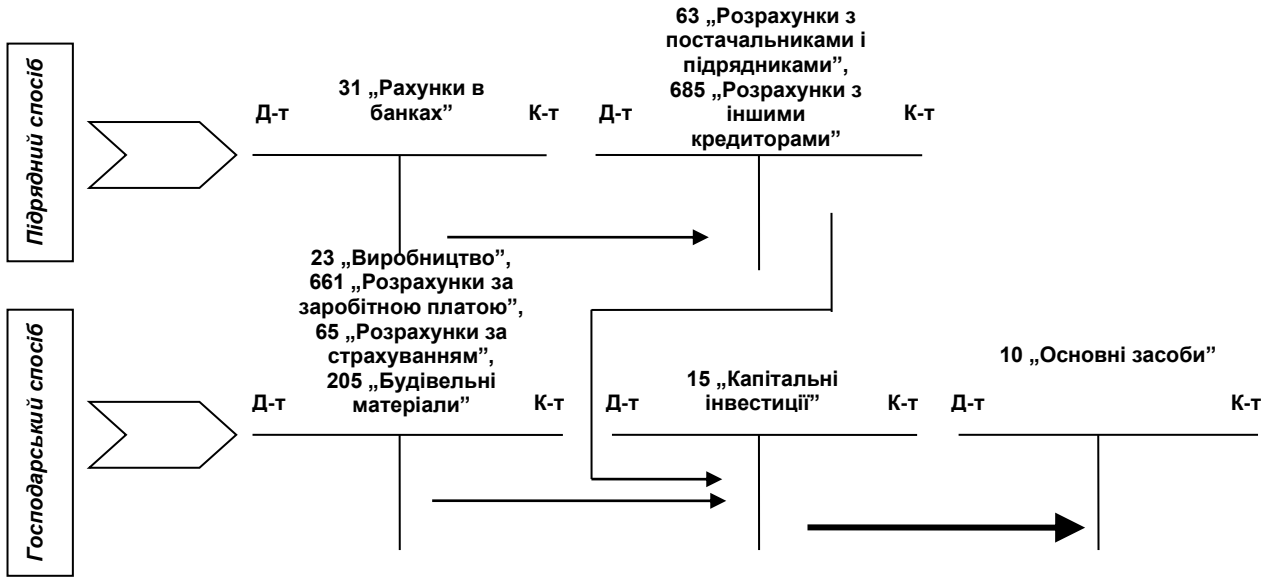


Рис. 2.2. Методика обліку витрат з поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК» за способами здійснення

Примітка: Складено автором

Рекомендований порядок ведення бухгалтерського обліку витрат, що здійснені підприємством на поліпшення основних засобів підрядним способом, що наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Облік господарських операцій з капітального ремонту підкранового рельсового шляху ПАТ «Північний ГЗК» підрядним способом

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено вартість робіт по капремонту об'єкта	151 «Капітальне будівництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	130000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками	26000
3	Оплачено підрядникам	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	311 «Рахунки в банках»	156000
4	Витрачено на капітальний ремонт будівельні матеріали	151 «Капітальне будівництво»	205 «Будівельні матеріали»	30000
5	Відображено собівартість роботи використаного устаткування	151 «Капітальне будівництво»	91 «Загально виробничі витрати»	2000
6	Відображено введення в експлуатацію об'єкта (130000+30000+2000)	103 «Будинки та споруди»	151» Капітальне будівництво»	162000

Рекомендований порядок бухгалтерського обліку операцій з поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК», проведеного господарським способом, відображено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Облік господарських операцій з модернізації корпуса збагачення руди ПАТ «Північний ГЗК», який виконаний господарським способом

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено витрати на модернізацію об'єкта	15 «Капітальні інвестиції»	23 «Виробництво»	18000
2	Нараховано заробітну плату працівникам	15 «Капітальні інвестиції»	661 «Розрахунки з оплати праці»	12800
3	Відображено нарахування на заробітну плату (ЄСВ 22%)	15 «Капітальні інвестиції»	65 «Розрахунки за страхуванням»	2816
4	Списано будівельні матеріали на будівельно-монтажні роботи	15 «Капітальні інвестиції»	205 «Будівельні матеріали»	7300
5	Відображено введення в експлуатацію об'єкта (18000+12800+2816+7300)	103 «Будинки та споруди»	15 «Капітальні інвестиції»	40916

Оскільки бухгалтерський облік витрат з ремонту і поліпшення об’єктів основних засобів залежить від того, відбувається чи не відбувається в результаті таких господарських операцій зміна майбутніх економічних вигід, що очікуються від таких об’єктів, то важливою проблемою є чітка регламентація процесу визначення випадків, коли здійснення того чи іншого виду робіт з ремонту чи поліпшення призводить, а коли не призводить до збільшення таких економічних вигід в перспективі. Для розв’язання цієї проблеми на підприємствах є сенс запропонувати створювати спеціальну експертну комісію на термін до двох років. До її складу мають увійти: 1) голова комісії – заступник керівника підприємства; 2) представник відділу центральної бухгалтерії підприємства; 3) представники технічного та технологічних відділів; 4) керівник підрозділу, де знаходиться об’єкт основних засобів, який потребує поліпшення, або уповноважена ним особа; 5) матеріально-відповідальна особа; 6) представник відділу або підрядної організації, що здійснюватиме поліпшення основних засобів тощо. Така комісія зможе компетентно визначити, чи призведе поліпшення основних засобів до зростання майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об’єкту, документально завіривши свій висновок, підписаний усіма членами комісії. Цей висновок варто прикріпити до удосконаленої форми ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених об’єктів».

Користувачі фінансової звітності потребують систематизованої інформації про діяльність підприємства, інвесторами або власниками якої вони є або мають (бажають) стати. Тому відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” усі підприємства та організації повинні на основі даних бухгалтерського обліку складати і подавати річну фінансову(бухгалтерську) звітність.

Річна фінансова звітність ПАТ «Північний ГЗК» складається з «Балансу підприємства», «Звіту про фінансові результати», «Звіту про рух грошових коштів», «Звіту про власний капітал» і «Приміток до річної фінансової звітності» (форми № 1-5).

Річна фінансова звітність подається підприємствами не пізніше 20 лютого року, наступного за звітним. Конкретні терміни подання фінансової звітності підприємству встановлює власник, або орган, до сфери управління якого належить підприємство.

Датою подання фінансової звітності вважається день фактичної передачі її за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата її одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

У разі, якщо дата подання звітності збігається з вихідним (святковим) днем, терміном подання є перший робочий день після вихідного (святкового) дня.

Подання фінансової звітності супроводжується листом за підписом керівника підприємства або його заступника, в якому зазначають перелік форм фінансової звітності та обсяг (кількість сторінок).

Розділ ІІІ „Капітальні інвестиції" форми №5 складається на підставі оборотів за дебетом рахунку 15 „Капітальні інвестиції" (графа 3) та інформації про залишок на кінець року в розрізі субрахунків цього рахунку (графа 4). На відміну від залишку за статтею балансу „Незавершене будівництво" до цих показників не включається сума авансових платежів для фінансування капітального будівництва.

Підсумкова інформація про капітальні інвестиції міститься також у формі №2-інвестиції „Звіт про капітальні інвестиції" та у формі №11-ОЗ „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)".

При заповненні форми №2-інвестиції слід керуватись „Інструкцією щодо складання державної статистичної звітності", затвердженою наказом Держкомстату України від 12.12.2001р. №491 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26.12.2001р. №1076/6267, та змінами до неї, внесеними наказом Держкомстату України від 03.11.2003р. № 369, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 12.11.2003р. №1043/8364.

У формі №2-інвестиції в розділі 1 відображується узагальнена інформація про освоєні (використані) капітальні інвестиції з поділом на такі групи, як інвестиції в основний капітал, витрати на інші необоротні матеріальні активи, витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта, та інвестиції в нематеріальні активи. До розділу 4 зазначеної

форми занесено інвестиції в основний капітал за видами економічної діяльності з поділом їх на витрати на будівельні і монтажні роботи та вартість машин, обладнання, інструменту, інвентаря.

2.4. Резерви вдосконалення процесу обліку та оподаткування витрат з поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК»

Пропонується ініціювати зміни до нормативно-правової бази обліку відтворення основних засобів, де навести визначення поняття поліпшення основних засобів, трактуючи поліпшення як комплекс заходів, які спрямовані на підтримання об'єктів основних засобів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід, а також на збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання таких об'єктів. Таке тлумачення поліпшення дозволить віднести до нього ремонти і технічне обслуговування з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об’єкта, що відповідає потребам сучасного виробництва та підвищує об’єктивність оцінки вартості основних засобів, що зазнали відповідного поліпшення.

Отже, серед проблем обліку витрат з поліпшення та поточних ремонтів основних засобів найважливішими є: довільне тлумачення терміну «поліпшення» та різноманітна і неузгоджена класифікація видів поліпшення основних засобів в практиці обліку за відсутності чіткого розкриття цього поняття в національних та міжнародних нормативно-правових актах; застарілі первинні документи; відсутність спеціально призначених рахунків для обліку витрат з ремонту основних засобів та недостатня аналітична спрямованість субрахунків до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» для відображення поліпшення основних засобів через відсутність системної класифікації таких витрат; нерегламентованість у нормативно-правових актах процесу визначення випадків, коли здійснення того чи іншого виду робіт з ремонту чи поліпшення призводить, а коли не призводить до зростання майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об’єкту, що ускладнює порядок обліку та встановлення величини можливої зміни оцінки основних засобів.

Найважливішими напрямами розв’язання накопичених проблем і удосконалення бухгалтерського обліку та оподаткування витрат з поліпшення та ремонтів основних засобів є: доопрацювання нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський і податковий облік в частині розкриття поняття «поліпшення» та наведення єдиної обґрунтованої класифікації його видів, яке сприятиме адекватному поданню інформації про витрати з поліпшення основних засобів й більш повному забезпеченню інформаційних потреб аналізу; визначення основних рахунків та методичних рекомендацій з обліку цих витрат, особливо з урахуванням видів поліпшення, що дозволить уникати можливих помилкових бухгалтерських записів і полегшити формування інформаційної бази аналізу.

Запропоновано відображати звітні дані про оновлення основних засобів за видами відтворення у формі №5 шляхом деталізації рядків 290 і 300 розділу ІІІ «Капітальні інвестиції» та виокремлення напрямів надходження зазначених активів у введених рядках 291-293, 301-303 для доведення до користувачів відповідної чітко структурованої інформації про ці види активів.

Удосконалено методику оцінки вартості основних засобів, що зазнали поліпшення, з внесенням до П(С)БО 7 і Методичних рекомендацій №561 розгорнутого переліку конкретизованих критеріїв ідентифікації понесених підприємством витрат на капітальні та поточні, а також норми щодо коригування на величину витрат з поліпшення балансової (залишкової) вартості об’єктів для запобігання штучному завищенню їхньої первісної вартості і коректного нарахування амортизації;

Удосконалено форму №2-інвестиції із зміною назви рядка 122 «Капітальний ремонт» на «Поліпшення, в т.ч. вдосконалення, модернізація, реконструкція та капітальний ремонт» і забезпеченням відображення відповідної інформації у розділі 1 «Капітальні інвестиції», за допомогою чого забезпечується надання корисної аналітично-статистичної інформації про капітальні витрати на поліпшення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

Обґрунтовано методичні та організаційні засади ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку поліпшення основних засобів з

виокремлення інформації про вартість і види поліпшення у спеціально розробленій внутрішній формі управлінської звітності «Відомость про поліпшення основних засобів» на підставі ф. ОЗ-2 і ф. ОЗ-6 для аналітично-управлінських потреб;

Отже, за результатами дослідження можна порадити наступні шляхи удосконалення обліку та оподаткування поліпшення основних засобів: ів: 1) вибір оптимальної за складом і обягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію тих завдань, які поставлені перед обліком основних засобів. 2) розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволяли би своєчасно виконувати поставлені завдання при мінімальних витратах трудових, матеріальних та фінансових ресурсів. 3) удосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку основних засобів.Провівши аналіз змін у законодавчій базі, яка стосується обліку основніх засобів, було доведено, що окремі графи типових форм первинних документів втратили свій зміст і на підприємствах не використовуються. Це, наприклад, такі реквізити, як код норми амортизаційних відрахувань, джерело придбання, дата початку сплати за основні засоби. 4) повна комп’ютеризація обліку основних засобів.Викликано це необхідністю оперативного одержання відомостей про рух основних засобів, своєчасного та правильного розрахунку сум амортизації, визначення зносу у відповідності до встановлених норм тощо. 5) Удосконалення методики нарахування амортизації. Це проблемне питання можна вирішити наступними шляхами: - по-перше, необхідно визначити адекватний термін корисного використання об’єкта, який би не впливав на викривлення інформації про основні засоби у фінансовій звітності; - по-друге, встановити необхідність нарахування амортизації після місяця, в якому об’єкт основних засобів було введено в експлуатацію. 6) Удосконалення й відображення переоцінки основних засобів в обліку.Вважається недоцільним результати переоцінки основних засобів відображати як витрати або доходи звітного періоду, бо суть цієї операції полягає не у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а у визначенні реальної вартості об’єкта. Це обумовлює доцільність відображення дооцінки та уцінки основних засобів як зміну сальдо рахунків додаткового капіталу.

РОЗДІЛ 3
ФОРМИ І МЕТОДИ АНАЛІЗУ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПАТ «ПІВНІЧНИЙ ГЗК»

3.1. Методика аналізу поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК»

В моделі управління поліпшенням основних засобів пропонується здійснювати 4 етапи розрахунку аналітичних показників (рис.3.1).

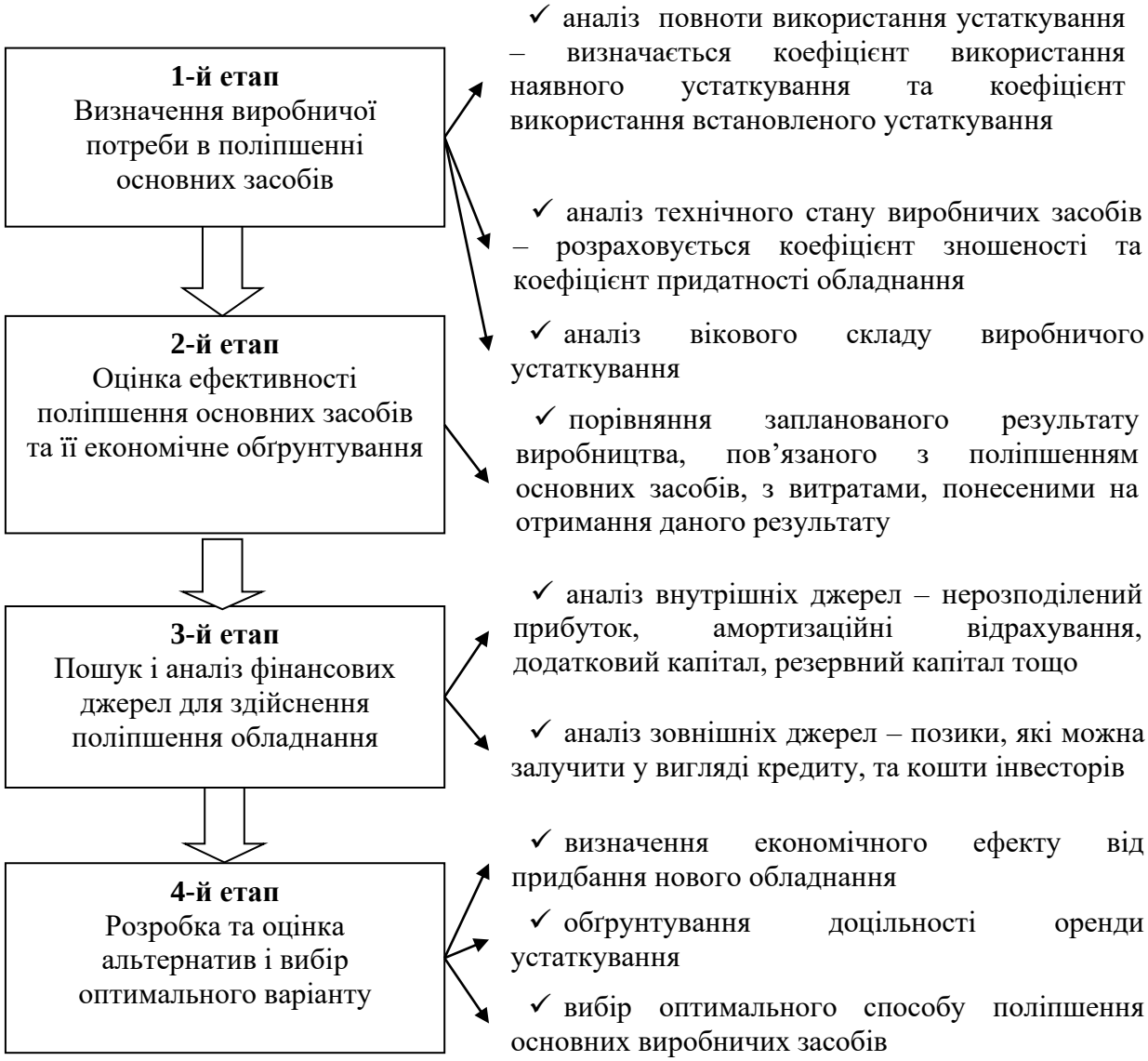


Рис. 3.1. Етапи розрахунку аналітичних показників у моделі управління поліпшенням основних виробничих засобів на ПАТ «Північний ГЗК»

Примітка: Складено автором

Оскільки під ефективністю розуміють відношення ефекту (результату) виробництва до витрат, пов’язаних з отриманням даного ефекту, то є сенс визначати такі показники ефективності поліпшення основних засобів та їх використання: коефіцієнти оновлення та вибуття, які пов’язані з поліпшенням основних засобів, ґондовіддачу, фондомісткість, фондоозброєність, рентабельність основних засобів, коефіцієнти екстенсивного та інтенсивного викоритання устаткування тощо. Їх аналіз надасть можливість розробити організаційно-технічні заходи з підвищення ефективності роботи основних виробничих засобів та вибору оптимальних шляхів їх поліпшення, виявивши і використавши незадіяні резерви виробництва, які є потреба об’єднати в такі групи:

1) підвищення інтенсивного навантаження основних засобів, яке передбачає:

виявлення можливостей заміни застарілої техніки та поліпшення (капітальний ремонт, модернізація, технічне переозброєння, модифікація, реконструкція, дообладнання, добудова тощо) наявного обладнання;

інтенсифікацію виробничих процесів;

впровадження нових високоефективних технологій;

2) збільшення екстенсивного навантаження основних засобів шляхом:

скорочення простоїв обладнання;

підвищення змінності обладнання;

зменшення частки недіючого та виведеного з експлуатації обладнання;

швидке залучення невстановленого устаткування;

скорочення строків ремонту обладнання з одночасним підвищенням якості ремонтів.

3) удосконалення системи управління поліпшенням основних засобів через:

вдосконалення управління виробництвом в умовах комп’ютеризації;

встановлення високого рівня відповідальності керівника за рішення, що приймається, та розвиток матеріальної зацікавленості працівників, що сприятиме підвищенню ефективності виробництва;

забезпечення контролю за своєчасним виявленням та усуненням несправностей обладнання.

До основних завдань аналізу поліпшення основних засобів пропонується віднести:

1) виявлення потреби підприємства та його структурних підрозділів в оновленні основних засобів шляхом модернізації, модифікації, реконструкції, капітального ремонту та інших видів поліпшення;

2) визначення джерел фінансового покриття витрат на здійснення робіт з поліпшення основних засобів підприємства та їх раціональної структури;

3) встановлення характеру впливу проведеного поліпшення основних засобів на витрати, що пов’язані з експлуатацією й утриманням цих необоротних активів, та на результати виробничої діяльності підприємства;

4) визначення економічного ефекту від поліпшення основних засобів.

Для аналізу поліпшення основних засобів на промислових підприємствах рекомендується використовувати такі джерела обліково-звітної інформації:

первинні документи: ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів»; ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів», накладні, лімітно-забірні картки тощо;

регістри обліку: Журнал 4, Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій;

фінансову звітність: ф. №1 «Баланс», ф. №2 “Звіт про фінансові результати», ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності»;

статистичну звітність: ф. №1-підприємництво “звіт про основні показники діяльності підприємства», ф. №1- КБ «Звіт про виконання будівельних робіт», ф. 11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів (знос)»;

інші джерела: дані проведених інвентаризацій, інвентарні картки, паспорти будівель, патенти і ліцензійні договори.

Таким чином, започаткування аналізу поліпшення основних засобів, визначення його завдань та інформаційних джерел забезпечить коректне застосування системи взаємопов’язаних аналітичних показників в моделі управління поліпшенням основних засобів і створить належні передумови для своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень.

Окремі групи основних засобів підприємства мають конструктивні особливості, виконують різні технологічні функції та внаслідок цього нерівномірно спрацьовуються. З часом виникає необхідність заміни чи відновлення конструктивних елементів виробничих активів шляхом проведення ремонтних робіт або робіт з поліпшення з метою збільшення первісно очікуваних економічних вигід від використання об’єкта основних засобів. Для ефективного управління основними засобами, обґрунтованого та своєчасного відновлення або збільшення їхньої техніко-експлуатаційної придатності доцільно проводити аналіз поліпшення основних засобів у складі аналізу динаміки, структури та технічного стану цього виду необоротних матеріальних активів.

До основних завдань аналізу поліпшення та ремонтів основних засобів пропонується віднести:

1) виявлення потреби підприємства та його структурних підрозділів в оновленні основних засобів шляхом модернізації, модифікації, реконструкції, капітального ремонту та поточних ремонтів;

2) визначення джерел фінансового покриття витрат на здійснення робіт з поліпшення і ремонту основних засобів підприємства та їх раціональної структури;

3) встановлення характеру впливу проведених поліпшення та ремонтів основних засобів на витрати, що пов’язані з експлуатацією й утриманням цього виду необоротних активів, та на результати господарської діяльності підприємства;

4) визначення ефективності від поліпшення та ремонтів основних засобів, у тому числі в порівнянні з придбанням нових основних засобів.

Для аналізу поліпшення та поточних ремонтів основних засобів на промислових підприємствах рекомендується використовувати такі джерела обліково-звітної інформації: первинні документи: ОЗ-1 «Акт приймання-передачі

(внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів»; ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів», накладні, лімітно-забірні картки тощо; регістри обліку: Журнал 4, Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій; фінансову звітність: ф. №1 «Баланс», ф. №2 «Звіт про фінансові результати», ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності»; статистичну звітність: ф. №1-підприємництво «звіт про основні показники діяльності підприємства», ф. №1- КБ «Звіт про виконання будівельних робіт», ф. 11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів (знос)»; інші джерела: дані проведених інвентаризацій, інвентарні картки, паспорти будівель, патенти і ліцензійні договори.

Для більш повного забезпечення аналізу поліпшення і поточних ремонтів основних засобів важливою і належним чином структурованої інформації виникає необхідність у використанні розробленої автором статті зручної проміжної форми звітності «Відомість про поліпшення основних засобів», в якій наводяться дані за видами поліпшення.

Аналіз поліпшення і поточних ремонтів основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК» пропонується здійснювати у 5 етапів, на кожному з яких розглядається відповідна група аналітичних показників (рис. 3.2).

Отже, можна виділити такі етапи аналізу поліпшення та поточних ремонтів основних засобів:

1. Аналіз обсягів, динаміки та структури поліпшених та відремонтованих основних засобів;

2. Аналіз та оцінка привабливості джерел фінансового покриття витрат на поліпшення та поточні ремонти основних засобів;

3. Аналіз ефективності відтворення основних засобів через поліпшення та поточні ремонти;

4. Аналіз впливу здійснених робіт з поліпшення та ремонтів на рівень використання основних засобів підприємства;

5. Аналіз впливу поліпшення та поточних ремонтів на результати господарської діяльності підприємства.

Етапи аналізу поліпшення та поточних ремонтів основних засобів	Показники аналізу поліпшення та поточних ремонтів основних засобів
1. Аналіз обсягів, динаміки та структури поліпшених та відремонтованих основних засобів	- загальний обсяг та динаміка поліпшених основних засобів на підприємстві за періодами; - частка поліпшених основних засобів у надходженні необоротних активів на підприємство (за видами основних засобів та за видами діяльності); - частка поліпшених основних засобів у відтворювальній структурі капітальних інвестицій в основні засоби; - відтворювальна структура поліпшених за звітний період основних засобів за видами поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, капітальний ремонт тощо)
2. Аналіз та оцінка привабливості джерел фінансового покриття витрат на поліпшення та поточні ремонти основних засобів	- оцінка ефективності залучення внутрішніх або зовнішніх джерел фінансування на поліпшення та поточні ремонти основних засобів; - структура джерел фінансування витрат на поліпшення та поточні ремонти (зовнішні і внутрішні) у динаміці; - динаміка зовнішніх і внутрішніх джерел фінансування витрат з поліпшення та поточних ремонтів основних засобів за періодами
3. Аналіз ефективності відтворення основних засобів через поліпшення та поточні ремонти	- коефіцієнт оновлення основних засобів через поліпшення; - коефіцієнт приросту основних засобів через поліпшення - коефіцієнт ефективності витрат на поліпшення та поточні ремонти обладнання; - оцінка альтернативних варіантів відтворення основних засобів підприємства; - модифікований показник порівняльної ефективності витрат на поліпшення функціонуючого і покупку нового виробничого обладнання
4. Аналіз впливу здійснених робіт з поліпшення та ремонтів на рівень використання основних засобів підприємства	- факторний аналіз фондовіддачі основних засобів через збільшення частки поліпшеного та відремонтованого обладнання; - факторний аналіз фондомісткості продукції через поліпшення основних засобів
5. Аналіз впливу поліпшення та поточних ремонтів на результати господарської діяльності підприємства	- зіставлення темпів збільшення вартості основних засобів через поліпшення з темпами зростання вартості виробленої продукції (обсягом виробництва продукції); - строки окупності витрат на поліпшення та поточні ремонти; - рентабельність витрат на поліпшення та поточні ремонти

Рис. 3.2. Етапи та показники економічного аналізу поліпшення та поточних ремонтів основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК»

3.2. Аналіз ефективності витрат з поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК»

Від стану, технічних можливостей та ефективності використання основних засобів, що безпосередньо беруть участь у процесі виробництва, залежать фінансові результати діяльності промислових підприємств.

Інформаційною базою проведення аналізу ефективності використання основних засобів на гірничо-збагачувальних підприємствах виступають дані оперативного та бухгалтерського обліку, звітності, виробничі плани та ін., наведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Інформаційна база для аналізу ефективності використання основних засобів на ПАТ „Північний ГЗК”

Група аналітичної інформації	Джерела інформації
Дані первинного обліку	Ф. № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», ф. № ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів», ф. № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»
Дані аналітичного обліку	Ф. № ОЗ-6 Інвентарна картка обліку основних засобів, ф. № ОЗ-8 Картка обліку руху основних засобів, ф. № ОЗ-9 Інвентарний список основних засобів, ф. № ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів», інвентаризаційні відомості,
Дані синтетичного обліку	Дані Головної книги по рахункам 10 «Основні засоби», 11 «Необоротні матеріальні активи», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» 15 «Капітальні інвестиції», Журнал 4, відомість 4.1
Звітність фінансова та статистична	Ф. №1 «Баланс», ф. №2 «Звіт про фінансові результати», ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності»; ф. №11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)», ф. №1-підприємництво «Звіт про основні показники діяльності підприємства», ф.№2-кб (потужності) «Звіт про введення в дію основних фондів, будівель, споруд та потужностей», ф.№1-П (термінова) «Терміновий звіт про виробництво промислової продукції (робіт, послуг)»
Додаткові оперативні джерела	Інвентаризаційні відомості, плани технічного розвитку підприємства, виробничі плани, паспорт будівлі, технічний паспорт на об’єкт основних засобів, дані попередніх аналітичних досліджень тощо.

Існуюча методика аналізу рівня використання основних засобів ПАТ «Північний ГЗК» в основному дозволяє порівняти загальновизнані узагальнюючі та часткові показники в динаміці, виявити вплив факторів на фондовіддачу гірничо-збагачувальних підприємств та визначити резерви покращення використання наявного парку технологічного обладнання. Водночас доцільним є доповнення аналітичного апарату модифікованим способом визначення індексів динаміки фондовіддачі, який дозволяє не використовувати в розрахунках величини виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) у звітному та попередньому періодах. Це, у свою чергу, надає можливість зняти питання забезпечення порівнянності вартісних показників обсягів виробництва (реалізації) продукції за різні періоди, що зазнають значного впливу цінових та структурних чинників.

Аналіз ефективності використання основних засобів на гірничо-збагачувальних підприємствах рекомендується здійснювати за напрямками і показниками, що наведені на рис. 3.3.

Оцінку рівня технічного стану та розвитку виробничого потенціалу гірничодобувних підприємств здійснюють шляхом аналізу складу та руху основних засобів. Так, аналіз складу основних засобів, тобто вертикальний аналіз, полягає у об’єднанні їх у групи за класифікаційними ознаками та визначенні співвідношення між активною і пасивною частинами основних засобів. Аналіз стану та руху основних засобів, тобто горизонтальний аналіз, полягає в оцінці динаміки показників надходження, вибуття, зносу, придатності, заміни, оновлення та поліпшення основних засобів. Оскільки показники складу та рух основного капіталу суттєво впливають на технічний рівень виробництва, є необхідність розглядати їх у комплексі, здійснюючи як кількісний, так і якісний аналіз.

Розраховані за даними фінансової звітності ПАТ «Північний ГЗК» аналітичні показники динаміки, складу та структури основних засобів наведені у табл. 3.2.

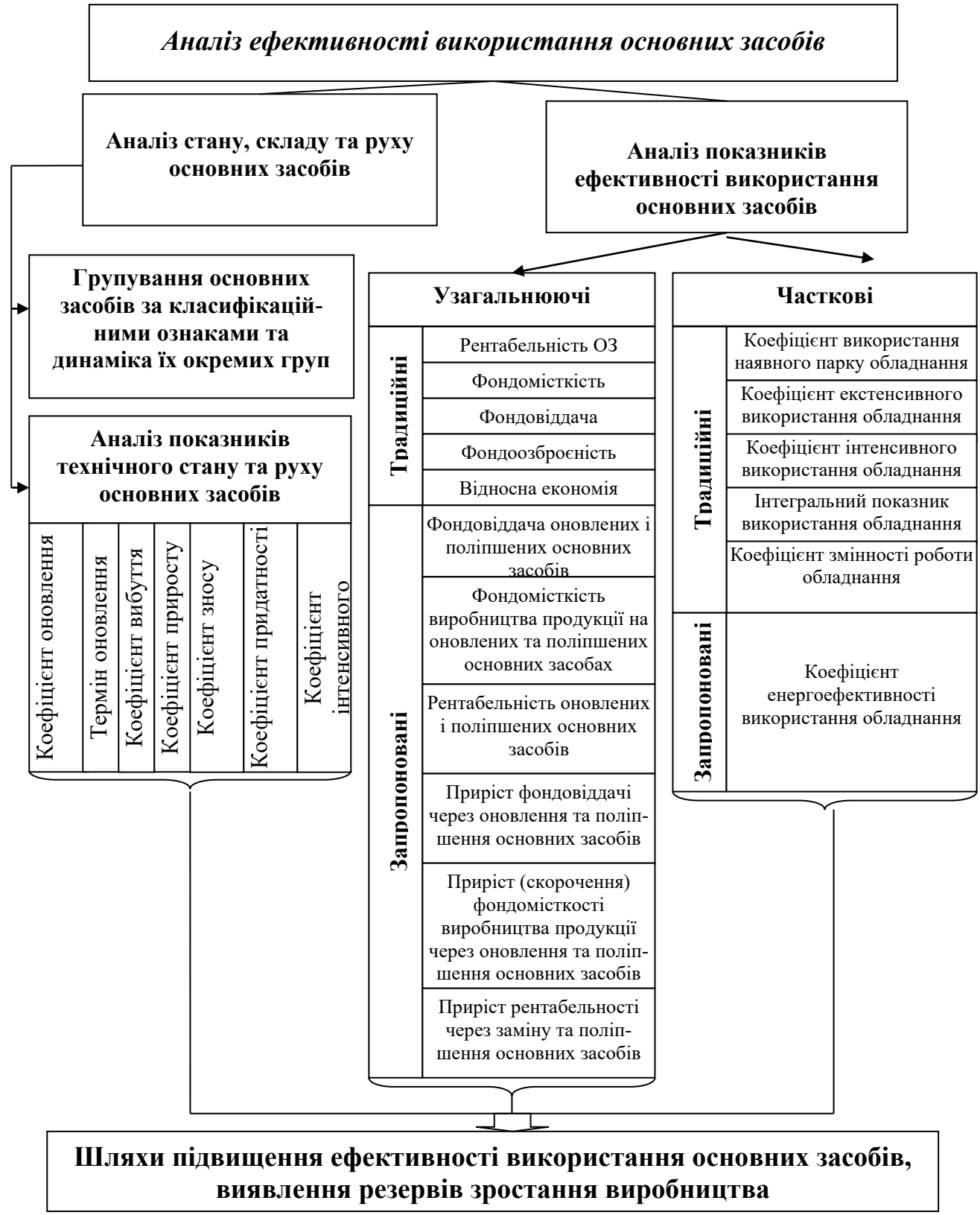


Рис. 3.3. Методика аналізу ефективності використання основних засобів на ПАТ „Північний ГЗК”

Таблиця 3.2

Показники складу та структури основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК» за 2016 – 2020 рр.

Основні засоби	2016 р.	2017 р.	Відхилення до 2016 р., тис. грн.	2018 р.	Відхилення до 2017 р., тис. грн	2019 р.	Відхилення до 2018 р., тис. грн	2020 р.	Відхилення до 2019 ., тис.грн.
Основні засоби за первісною вартістю, тис.грн.	2568366	2902709	334343	3303500	400791	8126528	4823028	8654781	528253
Основні засоби за балансовою вартістю, тис. грн.	997721	1285132	287411	1579796	294664	8074979	6495183	7572067	-502912
Амортизація (знос) основних засобів, тис.грн.	1570645	1617577	46932	756351	-861226	51549	-704802	1082714	1031165
Рівень зносу основних засобів, %	61,2	55,7	-5,5	22,9	-32,8	0,63	-22,27	12,5	11,87
Основні виробничі засоби за балансовою вартістю, тис. грн.	979409	1268909	289500	1564106	295197	8067410	6503304	7567048	-500362
Питома вага в загальному обсязі основних засобів, %	98,16	98,73	0,57	99	0,27	99,9	0,9	99,9	0
Активна частина основних засобів за балансовою вартістю, тис. грн.	424256	645984	221728	929326	283342	4986275	4056949	4557150	-429125
Питома вага в частині виробничих основних засобів, %	43,3	50,9	7,6	59,4	8,5	61,8	2,4	60,2	-1,6
Основні невиробничі засоби за балансовою вартістю, тис. грн.	18312	16224	-2088	15690	-534	7569	-8121	5019	-2550
Питома вага в загальному обсязі основних засобів, %	1,84	1,27	-	1	-	0,1	-	0,1	-

Питома вага виробничих засобів визначається відношенням вартості основних засобів виробничого призначення до загальної їх вартості на кінець періоду. За даними табл. 3.2 можна констатувати, що вартість основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК» поступово зростає з одночасним зменшенням рівня зносу. Ступінь зносу цих засобів у 2020 році склав 12,5 % порівняно з 55,7 % у 2017 р. та 22,9 % у 2018 р. Такі зміни свідчать про поліпшення технічного стану основних засобів, яке відбулося через оновлення, реконструкцію й модернізацію обладнання з одночасним виведенням з експлуатації застарілих засобів протягом 2017-2019 рр.

Основні засоби виробничого призначення у 2020 році склали 99,9% від загального їх обсягу, в т.ч. питома вага активної частини зменшилась на 1,6 %, що є результатом переоцінок, проведених у 2019 р.

В цілому на рис. 3.4 спостерігається поступове збільшення питомої ваги основних засобів виробничого призначення та активної їх частини, що є прогресивною тенденцією, оскільки саме такі активи характеризують виробничі можливості підприємства в напрямку збільшення виробничої потужності.

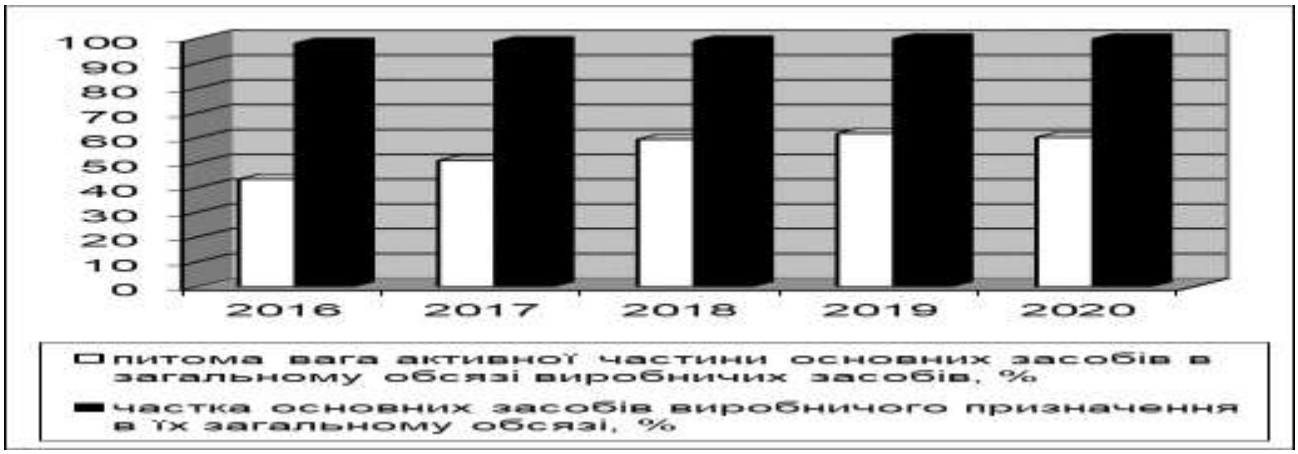


Рис. 3.4. Частка виробничого обладнання та активної його частини в загальному обсязі основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК» у динаміці

До узагальнюючих показників, які характеризують рівень віддачі основних виробничих засобів, що має в своєму розпорядженні підприємство, відносять показники фондовіддачі, фондомісткості, фондоозброєності, рентабельності та відносної економії основних засобів, порядок розрахунку яких наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Узагальнюючі показники ефективності використання основних засобів та порядок їх розрахунку

№	Показник	Формула розрахунку	Джерело інформації
1	2	3	4
1. Традиційні узагальнюючі показники			
1.1.	Фондовіддача	Виручка від реалізації продукції ÷ середньорічна вартість основних засобів	$Фв = \frac{ф.№2\,р.035\,Гр.3}{ф.№1р.030(Гр.3+Гр.4)\times 0,5}$
1.2.	Фондомісткість продукції	Середньорічна вартість основних засобів ÷ виручка від реалізації продукції	$Фм = \frac{ф.№1р.030(Гр.3+Гр.4)\times 0,5}{ф.№2\,р.035Гр.3}$
1.3.	Фондоозброєність праці	Середньорічна вартість основних засобів ÷ середньорічна чисельності промислово-виробничого персоналу підприємства	$Фоз = \frac{ф.№1р.030(Гр.3+Гр.4)\times 0,5}{ф.№1-РСр.020Гр1}$
1.4.	Рентабельність основних засобів	Чистий прибуток підприємства ÷ середньорічна вартість основних засобів	$Rоз = \frac{ф.№1р.350Гр.4}{ф.№1р.030(Гр.3+Гр4)\times 0,5}$
2. Запропоновані узагальнюючі показники			
2.1.	Фондовіддача оновлених і поліпшених основних засобів ($Фв_{нп}$)	$Фв_{нп} = \frac{\Delta ВР}{\Delta ОЗ_{нп}}$	$Фв = \frac{ф.№2\,р.035(Гр.3-Гр.4)}{ф.№5р.260Гр.5}$
2.2.	Фондомісткість виробництва продукції на оновлених та поліпшених основних засобах ($Фм_{нп}$)	$Фм_{нп} = \frac{\Delta ОЗ_{нп}}{\Delta ВР}$	$Фм_{нп} = \frac{ф.№5р.260Гр5}{ф.№2\,р.035(Гр.3-Гр.4)}$
2.3.	Рентабельність оновлених і поліпшених основних засобів ($Р_{нп}$)	$Р_{нп} = \frac{\Delta П_ч}{\Delta ОЗ_{нп}}$	$Р_{нп} = \frac{ф.№2\,р.220(Гр.3-Гр.4)}{ф.№5р.260Гр.5}$
2.4.	Приріст фондовіддачі через оновлення та поліпшення основних засобів ($\Delta Фв_{нп}$)	$\Delta Фв_{зп} = \frac{\Delta ВР}{ОЗ_{поч}+\Delta ОЗ_{нп}}$	$\Delta Фв_{зп} = \frac{ф.№2\,р.035(Гр.3-Гр.4)}{ф.№1р.031Гр.3+ф.№5р.260Гр.5}$

Продовж. табл. 3.3

1	2	3	4
2.5.	5. Приріст (скорочення) фондомісткості виробництва продукції через оновлення та поліпшення основних засобів ($\Delta Фм_{нп}$)	$\Delta Фм_{нп} = \frac{ОЗ_{поч}+\Delta ОЗ_{нп}}{\Delta ВР}$	$\Delta Фм_{нп} = \frac{ф.№1р.031Гр.3+ф.№5р.260Гр.5}{ф.№2\,р.035(Гр.3-Гр.4)}$

2.6.	6. Приріст рентабельності через заміну та поліпшення основних засобів ($\Delta Р_{нп}$)	$\Delta P_{нп} = \frac{\Delta П_ч}{ОЗ_{поч} + \Delta ОЗ_{нп}}$	$\Delta P_{нп} = \frac{ф.№2\,р.220(Гр.3 - Гр.4)}{ф.№1р.031Гр.3 + ф.№5р.260Гр.5}$

Результати розрахунку узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів по гірничо-збагачувальних підприємствах України наведені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Розрахунок загальних показників ефективності використання основних засобів по гірничо-збагачувальних комбінатах

Показники ефективності використання основних засобів	Гірничо-збагачувальні підприємства України	2016	2017	2018	2019	2020
1	2	3	4	5	6	7
Фондовіддача	ПАТ «ІнГЗК»	2,29	2,68	2,69	1,14	2,18
	ПАТ «ПівнГЗК»	4,53	6,49	3,95	0,97	1,28
	ПАТ «ЦГЗК»	3,13	4,37	3,58	0,93	1,5
	ПАТ «ПівдГЗК»	1,7	3,26	5,08	2,24	6,21
	ПАТ«Полтавський ГЗК»	2,06	2,12	2,28	1,96	2,07
Фондомісткість	ПАТ «ІнГЗК»	0,44	0,37	0,37	0,88	0,46
	ПАТ «ПівнГЗК»	0,22	0,15	0,25	1,03	0,78
	ПАТ «ЦГЗК»	0,32	0,23	0,28	1,08	0,67
	ПАТ «ПівдГЗК»	0,59	0,31	0,20	0,45	0,16
	ПАТ«Полтавський ГЗК»	0,49	0,47	0,44	0,51	0,48
Фондоозброєність	ПАТ «ІнГЗК»	78,56	97,39	225,35	445,71	600,68
	ПАТ «ПівнГЗК»	76,93	98,76	231,85	664,28	1006,24
	ПАТ «ЦГЗК»	64,34	70,95	145,75	340,69	445,91
	ВАТ «ПівдГЗК»	91,74	94,15	99,41	109,2	110,10
	ВАТ«Полтавський ГЗК»	105,8	128,04	171,36	231,6	262,09

1	2	3	4	5	6	7
Рентабельність основних засобів	ПАТ «ІнГЗК»	0,21	0,65	1,98	0,24	0,79
	ПАТ «ПівнГЗК»	0,87	1,61	1,33	0,21	0,34
	ПАТ «ЦГЗК»	0,47	0,95	1,49	0,10	0,44
	ВАТ «ПівдГЗК»	0,006	0,68	2,52	0	2,31
	ВАТ«Полтавський ГЗК»	0,13	0,28	0,36	0,08	0,30

Аналітичними розрахунками доведено, що за 2016-2020 рр. на гірничо-збагачувальних підприємствах України спостерігається зниження рівня фондовіддачі та зростання фондомісткості (рис. 3.5 та рис. 3.6). Зокрема, у 2019 та 2020 рр. на ПАТ «Північний ГЗК» та ПАТ «Центральний ГЗК» відбулося стрімке зниження фондовіддачі та зростання фондомісткості продукції порівняно з попередніми періодами.

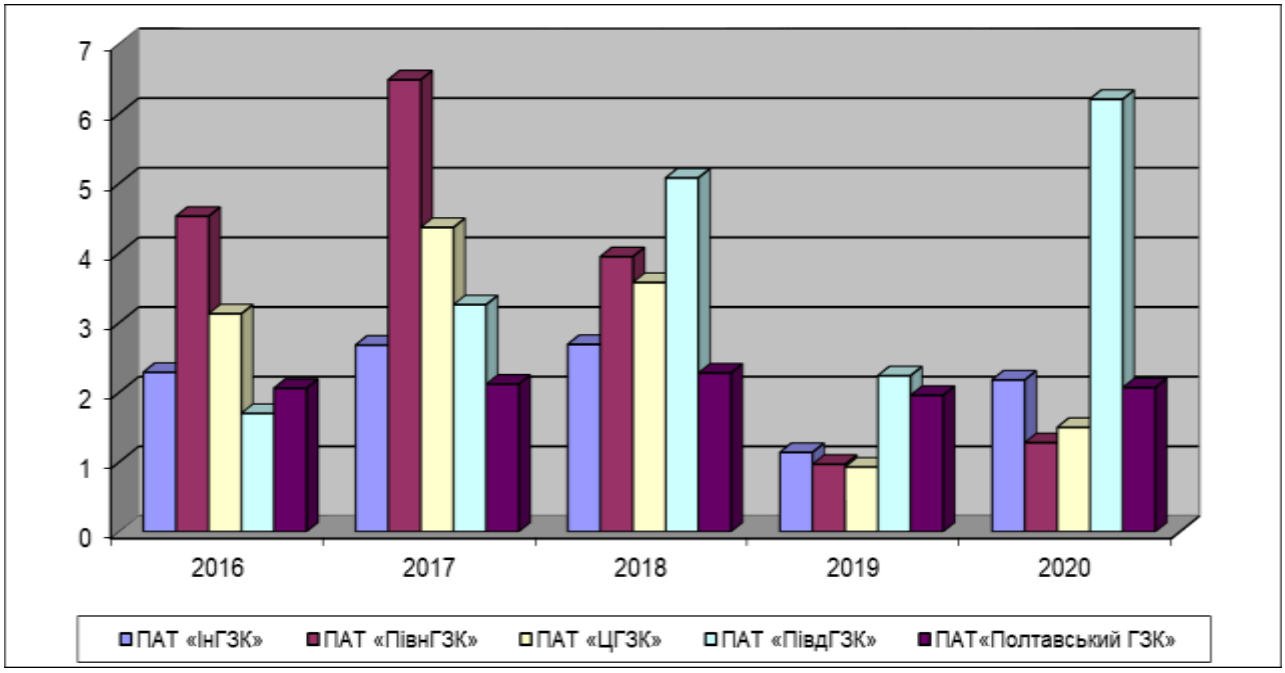


Рис. 3.5. Динаміка фондовіддачі основних засобів по гірничо-збагачувальним комбінатам України за 2016 – 2020 рр.

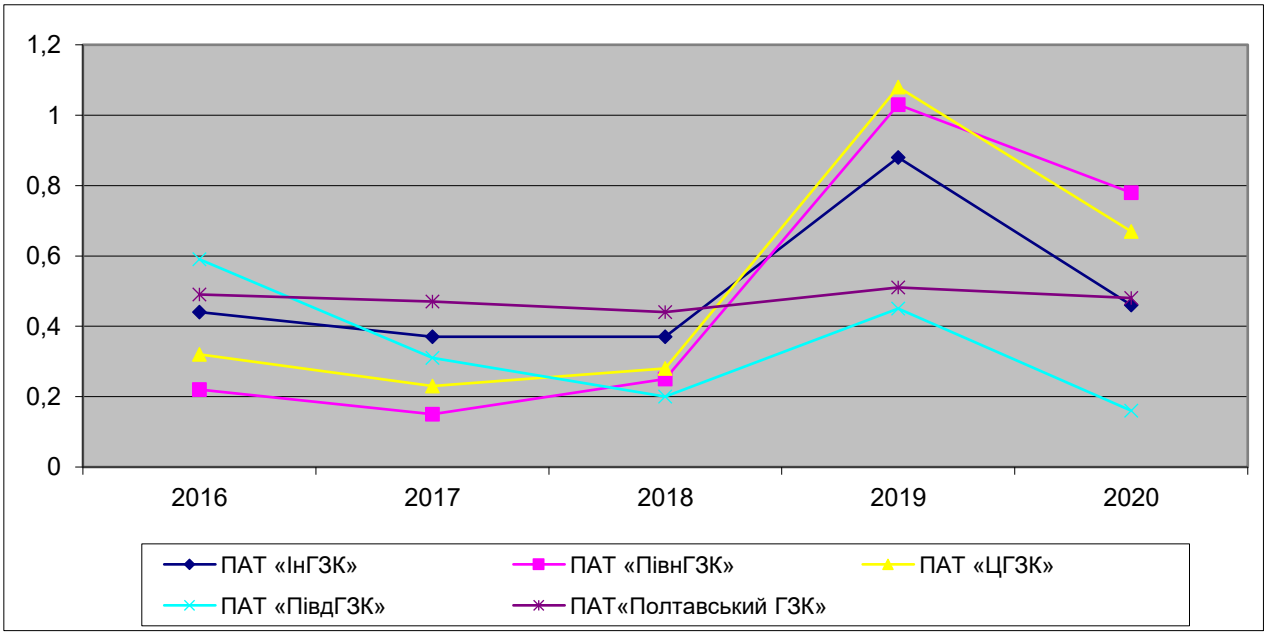


Рис. 3.6. Динаміка фондомісткості продукції на гірничо-збагачувальних комбінатах України за 2016 – 2020 рр.

Це зумовлено наступними чинниками: ускладненням умов гірничо-геологічних розробок (поглиблення експлуатаційних розробок кар'єрів); збільшення витрат на підвищення рівня технічного оснащення обладнання та експлуатаційних витрат; недостатньою надійністю роботи механізмів та устаткування; низьким рівнем організації виробництва; загальним спадом виробництва через кризові явища (розбалансування) в економіці України.

Основним узагальнюючим показником, що дає можливість визначити ефективність використання виробничих засобів підприємства, є рівень рентабельності, який показує річний прибуток на кожну гривню основних виробничих засобів. Так, з 2016 по 2018 рр. рівень рентабельності основних засобів по гірничо-збагачувальних комбінатах поступово зростав і в середньому склав 90% (рис. 3.7).

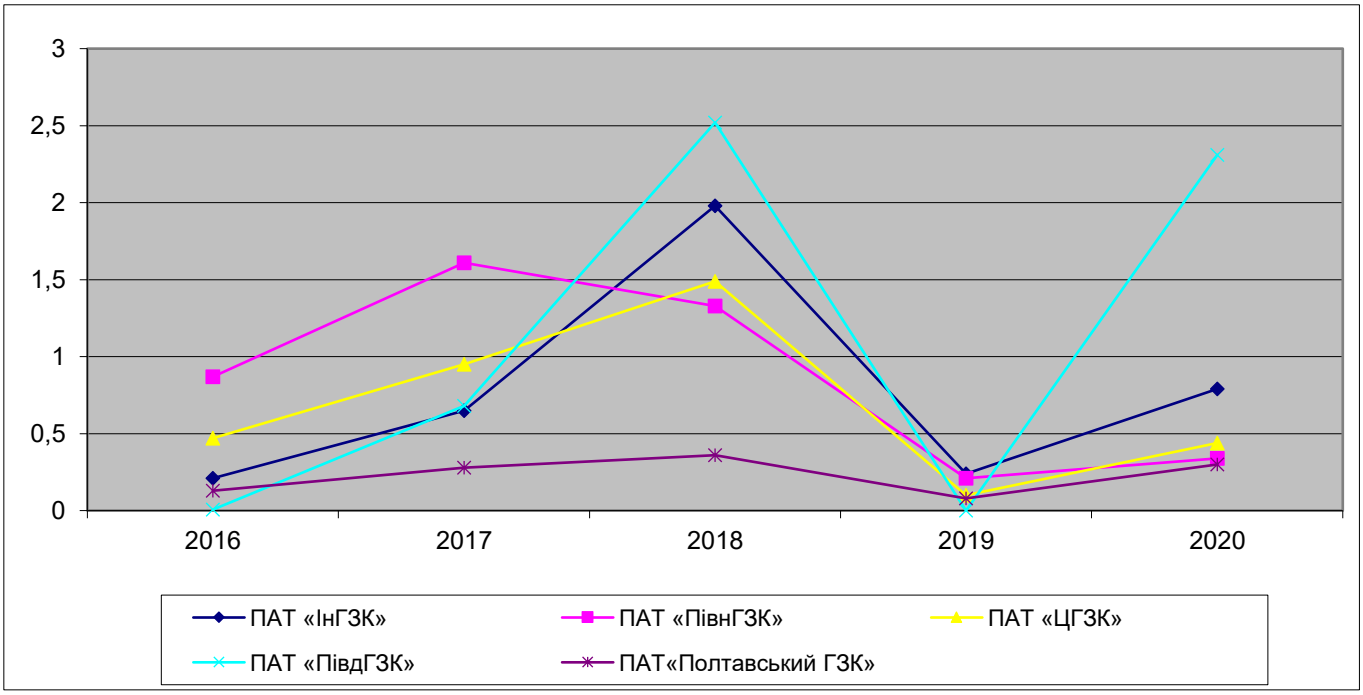


Рис. 3.7. Динаміка показника рентабельності основних виробничих засобів на гірничо-збагачувальних комбінатах України за 2016 – 2020 рр.

Зниження фондовіддачі та зростання фондомісткості на комбінатах в даний період економічно виправдані, оскільки вони забезпечили оптимальну величину рівня рентабельності та фондоозброєності (рис. 3.8) по галузі в цілому і зокрема по підприємству.

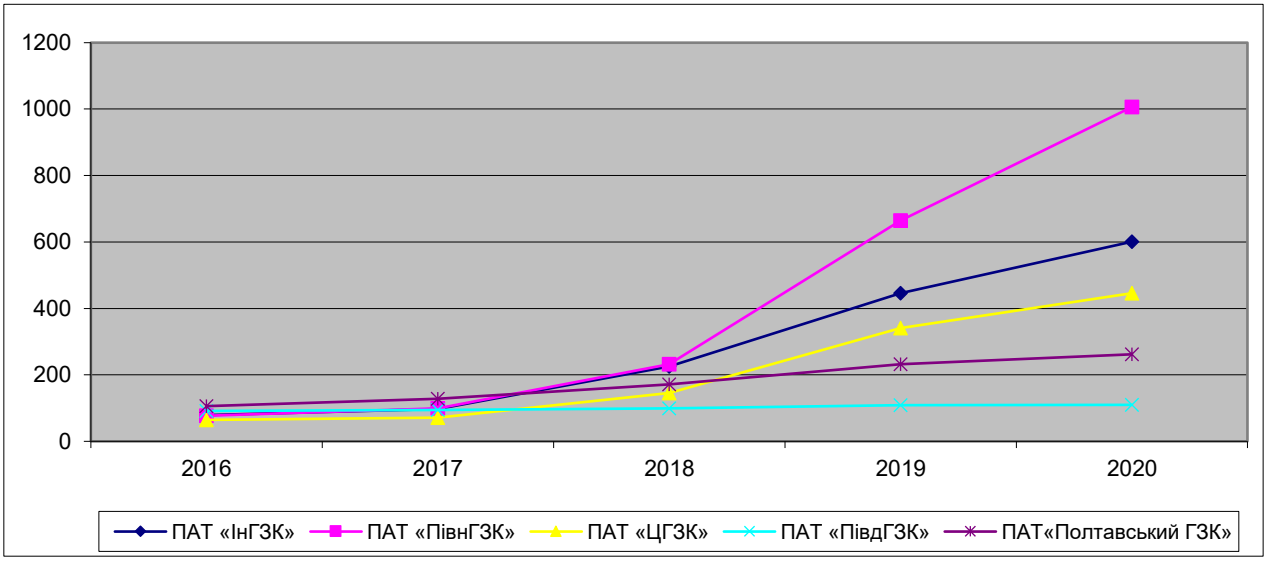


Рис. 3.8. Динаміка фондоозброєності праці на гірничо-збагачувальних комбінатах України за 2016 – 2020 рр.

У 2020 р. в результаті економічної нестабільності в країні, зниження обсягів виробництва, підвищення цін на енергоносії показник фондовіддачі в середньому знизився до 48% та набув від'ємного значення на ПАТ «Південний ГЗК» через збитковість. В період економічного спаду підприємства зменшили обсяги виробництва через зниження попиту на залізорудну продукцію, з одночасним зростанням рівня фондоозброєності праці, що негативно позначилось на продуктивності праці та зумовило неповну завантаженість активної частини обладнання.

Поряд з визначенням тенденцій зміни узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів потрібно проводити аналіз часткових показників, що характеризують рівень використання обладнання за потужністю і часом.

3.3. Удосконалення аналізу поліпшення основних засобів ПАТ «Північний ГЗК»

В економічному аналізі набули широкого використання показники ступеня ефективності витрат на капітальний ремонт будь-якого виробничого устаткування та коефіцієнт ефективності витрат на капітальний ремонт і модернізацію. Проте на відміну від цих показників у запропонованому коефіцієнті, що призначений для співставлення ефективності витрат на поліпшення і оновлення обладнання, передбачено враховувати не лише різницю між поліпшеним діючим і новим обладнанням за продуктивністю та надійністю (безвідмовністю роботи), а й відмінність між ними за енергомісткістю та екологічністю. Розрахунок показника, що порівнює ефективність витрат на поліпшення діючого і купівлю нового обладнання, рекомендовано здійснювати за формулою (3.1):

$$Å_{Ì\ Ï} = 1 - \frac{\hat{A}_{\cdot} + \square\, Ï\ \hat{A}_{e}}{Ö_{í} \times \frac{Ï_{\ ï}}{Ï_{\ í}} \times \frac{R_{ï}}{R_{í}} \times \frac{ÅÑ_{í}}{ÅÑ_{ï}} \times \frac{ÅÍ_{\ í}}{ÅÍ_{\ ï}} + \hat{A}_{í\,a}}, \qquad (3.1)$$

де $Å_{ì ï}$ - модифікований коефіцієнт порівняльної ефективності витрат на поліпшення й оновлення виробничого обладнання; $Â_ï$ - очікувані витрати на проведення заходів з поліпшення об'єкта, грош. од.; $\Delta Ï Â_å$ - перевищення поточних експлуатаційних витрат при використанні поліпшеного обладнання над аналогічними витратами при застосуванні нового альтернативного обладнання, грош. од.; $Ö_í$ - вартість (ціна) придбання та встановлення нового обладнання, грош. од.; $Ï_ï$ - продуктивність поліпшеного діючого обладнання; $Ï_í$ - продуктивність нового обладнання; $R_ï$ - тривалість ремонтного циклу (нормативні терміни експлуатації до проведення капітального ремонту або чергових робіт з поліпшення чи оновлення) діючого обладнання, що зазнало поліпшення; $R_í$ - тривалість ремонтного циклу нового обладнання; $EC_í$ - енергоємність (питоме енергоспоживання) нового обладнання; $EC_ï$ - енергоємність поліпшеного діючого обладнання; $EH_í$ - рівень екологічного навантаження (шкідливих викидів у навколишнє природне середовище) нового обладнання; $ÅÍ_ï$ - рівень екологічного навантаження поліпшеного діючого обладнання; $Â_{íà}$ - втрати від недоамортизації діючого обладнання, грош. од.

При використанні формули (3.1) слід від 1 віднімати відношення загальної суми витрат, які супроводжують поліпшення діючого обладнання і його подальше використання (у чисельнику дробі), до загальної суми витрат, які супроводжують заміну обладнання новим (у знаменнику дробі). Співвідношення $\frac{Ï_ï}{Ï_í}; \frac{R_ï}{R_í}; \frac{ÅÑ_í}{ÅÑ_ï}; \frac{ÅÍ_í}{ÅÍ_ï}$, показують відносне здешевлення вартості нового обладнання, зважаючи на його вищу продуктивність, надійність, кращі енергозаощаджувальні та екологічні характеристики. Тому проведення робіт з поліпшення функціонуючого обладнання (порівняно з його заміною новим) буде економічно доцільним та виправданим, якщо модифікований показник ефективності витрат $Å_{ì ï}$ буде більше нульового значення. Від'ємне значення даного коефіцієнта свідчить про економічну недоцільність проведення поліпшення виробничого обладнання у порівнянні з його оновленням.

За нульового значення коефіцієнта витрати на поліпшення і оновлення обладнання, які порівнюються, можна вважати рівноцінними.

Методично не визначеним залишається оцінювання зв'язку між відтворенням (зокрема оновленням і поліпшенням) основних засобів та ступенем використання засобів виробництва. Для вирішення цього завдання рекомендується систему узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів поповнити наступними показниками, наданими в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Запропоновані узагальнюючі показники ефективності використання основних засобів ПАТ «Північний ГЗК»

Назва показника	Характеристика показника	Формула розрахунку	Умовні позначення
1	2	3	4
1. Фондовіддача оновлених і поліпшених основних засобів ($Фв_{нп}$)	Визначає частку виручки від реалізації продукції, що припадає на 1 грн. оновлених та поліпшених основних засобів	$Фв_{нп} = \frac{\Delta ВР}{\Delta ОЗ_{нп}}$	$\Delta ВР$ – приріст виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) у звітному періоді порівняно з попереднім, тис. грн.; $\Delta ОЗ_{нп}$ – приріст вартості основних засобів через оновлення та поліпшення, тис. грн.
2. Фондомісткість виробництва продукції на оновлених та поліпшених основних засобах ($Фм_{нп}$)	Визначає частку вартості оновлених та поліпшених основних засобів, що припадає на 1 грн. приросту виручки від реалізації продукції	$Фм_{нп} = \frac{\Delta ОЗ_{нп}}{\Delta ВР}$	$\Delta ОЗ_{нп}$ – приріст вартості основних засобів через оновлення та поліпшення, тис. грн.; $\Delta ВР$ – приріст виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) у звітному періоді порівняно з попереднім, тис. грн.
3. Рентабельність оновлених і поліпшених основних засобів ($Р_{нп}$)	Визначає частку чистого прибутку, що припадає на 1 грн. оновлених і поліпшених основних засобів	$Р_{нп} = \frac{\Delta П_ч}{\Delta ОЗ_{нп}}$	$\Delta П_ч$ – приріст чистого прибутку підприємства у звітному періоді порівняно з попереднім, тис. грн.; $\Delta ОЗ_{нп}$ – приріст вартості основних засобів через оновлення та поліпшення, тис. грн.

Продовж. табл. 3.5

1	2	3	4
4. Приріст фондовіддачі через оновлення та поліпшення основних засобів ($\Delta Фв_{нп}$)	Характеризує частку приросту виручки від реалізації продукції, що припадає на 1 грн. вартості основних засобів з урахуванням оновлення та поліпшення	$\Delta Фв_{зп} = \frac{\Delta ВР}{ОЗ_{поч} + \Delta ОЗ_{нп}}$	$\Delta ВР$ – приріст виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) у звітному періоді порівняно з попереднім, тис. грн.; $ОЗ_{поч}$ – вартість основних засобів на початок звітного періоду; $\Delta ОЗ_{нп}$ – приріст вартості основних засобів через оновлення та поліпшення, тис. грн.;
5. Приріст (скорочення) фондомісткості виробництва продукції через оновлення та поліпшення основних засобів ($\Delta Фм_{нп}$)	Характеризує частку вартості основних засобів з урахуванням оновлення та поліпшення, що припадає на 1 грн. приросту виручки від реалізації продукції	$\Delta Фм_{нп} = \frac{ОЗ_{поч} + \Delta ОЗ_{нп}}{\Delta ВР}$	$ОЗ_{поч}$ – вартість основних засобів на початок звітного періоду; $\Delta ОЗ_{нп}$ – приріст вартості основних засобів через оновлення та поліпшення, тис. грн.; $\Delta ВР$ – приріст виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) у звітному періоді порівняно з попереднім, тис. грн.
6. Приріст рентабельності через заміну та поліпшення основних засобів ($\Delta Р_{нп}$)	Характеризує частку приросту чистого прибутку, що припадає на 1 грн. вартості основних засобів з урахуванням оновлення та поліпшення	$\Delta Р_{нп} = \frac{\Delta П_{ч}}{ОЗ_{поч} + \Delta ОЗ_{нп}}$	$\Delta П_{ч}$ – приріст чистого прибутку підприємства у звітному періоді порівняно з попереднім, тис. грн.; $ОЗ_{поч}$ – вартість основних засобів на початок звітного періоду; $\Delta ОЗ_{нп}$ – приріст вартості основних засобів через оновлення та поліпшення, тис. грн.

Введення додаткових узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів надає можливість проаналізувати вплив процесу відтворення основних засобів (через їх оновлення та поліпшення) на зміну рівня фондовіддачі, фондомісткості та рентабельності основних засобів підприємства

3.4. Резерви поліпшення процесу обліку і оподаткування поліпшення основних засобів на підприємствах України

Проблеми неузгодженості бухгалтерського і податкового обліку витрат на придбання основних засобів і виконання будівельних робіт знаходяться в полі зору багатьох вітчизняних фахівців у галузі обліку і оподаткування.

Побудова моделі взаємозв'язку бухгалтерського обліку з податковим обліком потребує насамперед упорядкування економічних термінів. Особливо це стосується основних засобів як основних об'єктів поліпшення.

На рис. 3.9 представлено аналіз сплати податку на прибуток на гірничорудних підприємствах України.

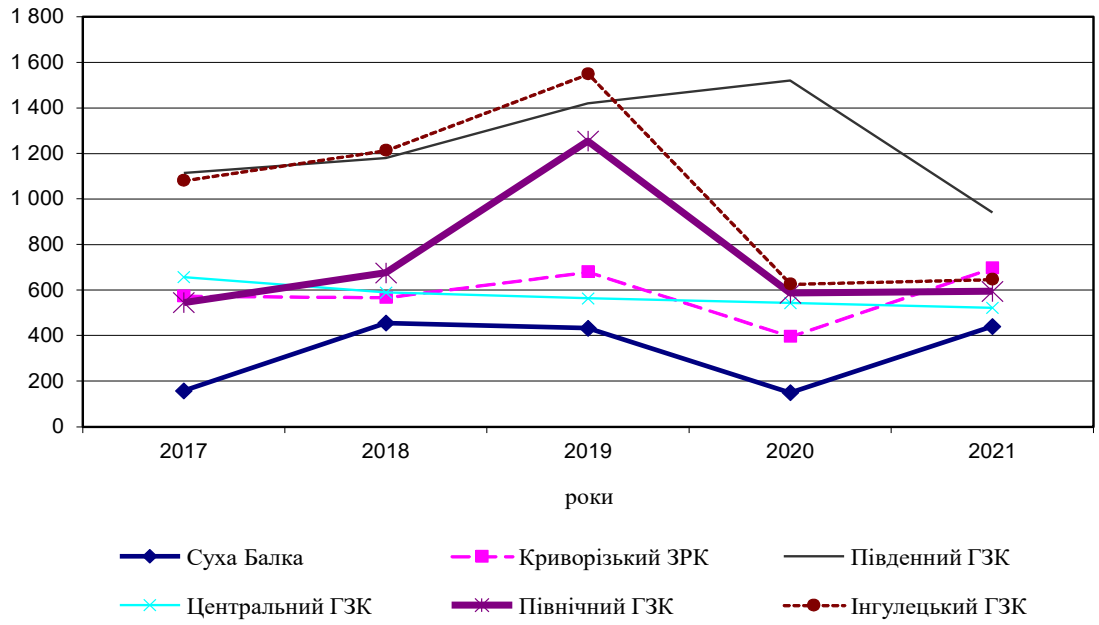


Рис. 3.9. Динаміка сум податку на прибуток згідно податкового обліку гірничорудних підприємств України у 2017-2021 рр., млн.грн.*

*Джерело: складено автором за даними звітності підприємств

З таблиці 3.6 видно, що сплата податку на прибуток зменшилася по всім підприємствам гірничорудної галузі у 2020 та 2021 роках.

Таблиця 3.6

Аналіз сплати податку на прибуток гірничо-збагачувальних підприємств, 2017-2021 рр., млн. грн.*

	2017	2018	2019	2020	2021
Суха Балка	158	456	432	150	440
Криворізький ЗРК	575	569	681	398	698
Південний ГЗК	1 115	1 180	1 421	1 521	941
Центральний ГЗК	657	589	563	543	522
Інгулецький ГЗК	546	675	1 254	587	594
Північний ГЗК	1 082	1 215	1 550	628	648

*Джерело: складено автором на основі даних підприємств

По всіх підприємствах обсяг суми податку на прибуток знизився у майже у 2 рази в 2020-2021 роках порівняно з 2017-2019 рр.

У роботі обґрунтовано, що фіскальне значення податку на прибуток в переважній більшості країн невпинно зменшується. Це пов'язано з активізацією реформування податкових систем та уніфікацією режиму оподаткування, що полягає у зниженні податкових ставок, скасуванні податкових пільг, перегляді умов прискореного списання амортизації. Натомість в Україні податок на прибуток підприємств є однією з домінуючих складових дохідної частини консолідованого держаного бюджету. Питома вага цієї статті в загальній сумі доходів бюджету в останні роки коливається в межах від 15 до 23%, отже податок на прибуток є другим за значенням (після ПДВ) джерелом наповнення державного бюджету.

В табл. 3.7 представлено аналіз основних податків, що сплачує ПАТ «Північний ГЗК» за 2019-2021 роки.

Таблиця 3.7

Аналіз сплати податків ПАТ «Північний ГЗК», 2019-2021 рр., млн. грн.*

	2019	2020	2021	абс. Відх 2021р. до 2020р.	відн. відх. 2021р. / 2020р.
ПДФО	214,2	101,3	102,9	1,6	1,579467
Земельний податок	6,42	6,83	7,98	1,15	16,83748
Плата за користування надрами	9,4	10	10,1	0,1	1
Екологічний податок	11,8	12,2	12,1	-0,1	-0,81967
Податок на прибуток	1 550	628	648	20	3,184713
Всього	1791,82	758,33	781,08	22,75	3,000013

*Джерело: складено автором на основі даних підприємств

За результатами аналізу податкових платежів, видно, що ПАТ «Північний ГЗК» заплатив більше всього у 2021 році податку на прибуток 648 млн. грн. (82,96% від всіх податкових платежів). ПДФО 102,9 млн. грн. (13,1%), земельний податок 7,98 млн.грн. (1,02%), плата за користування надрами 10,1 млн. грн. (1,29%),

екологічний податок 12,1 млн. грн. (1,54%). Що говорить про те, що підприємство робить значні виплати до бюджетів різних рівнів.

Відмінності фінансового й податкового обліку основних засобів (фондів) досить суттєві, тому їх доводиться враховувати на кожному підприємстві, оскільки інакше дані найважливіших форм звітності – «Балансу» (ф. №1) та «Декларації про прибуток підприємства» можуть бути викривлені, що неприпустиме. Разом з тим, чіткий податковий облік капітальних інвестицій в основні засоби є можливим за умови, що всі операції з ними відображаються в системі кореспонденції рахунків у взаємозв'язку з фінансовим обліком об'єктів капітальних інвестицій. Однак План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій не враховує особливості податкового обліку, внаслідок чого ускладнюється системне відображення операцій з ними за подвійним записом у кореспонденції рахунків, що несприятливо впливає на точність й достовірність звітності.

Водночас, особливості податкового обліку щодо відображення витрат на ремонти, реконструкцію, модернізацію тощо основних засобів надто надумані, їх треба усунути, забезпечивши ідентичність визначення вартості об'єктів незалежно від того, у якій підсистемі обліку вони відображаються.

Серед заходів, спрямованих на зближення бухгалтерського і податкового обліку витрат на придбання основних засобів і виконання будівельних робіт, найбільш суттєвим є узгодження питань, що стосуються термінології, складу, оцінки, обліку основних засобів як об'єктів капітальних інвестицій та формування інвестиційно-амортизаційної політики підприємств.

Шляхами вдосконалення обліку і спрощення контролю поліпшення основних засобів на залізорудних підприємствах через зближення бухгалтерського та податкового обліку можна вважати:

1) усунення різночитань у нормативних документах (зокрема у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» і П(с)БО-7, що стосуються термінології і розкриття економічного змісту показників, які є основними при формуванні підприємствами облікової політики в частині капітальних інвестицій;

2) узгодження поділу основних засобів на однакові групи в бухгалтерському та податковому обліку для нарахування амортизації та потреб оподаткування;

3) розв'язання протиріччя щодо включення у податковому законодавстві до складу основних засобів незавершених капітальних інвестицій, які не є завершеними пристроями і не підлягають амортизації згідно П(с)БО 7;

4) подолання невідповідності між датами початку нарахування амортизації придбаного об'єкта основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку;

5) узгодження у бухгалтерському і податковому обліку норм, що стосуються формування й зміни балансової вартості основних засобів, поділу основних засобів на ті, що підлягають і не підлягають амортизації, правил визначення фінансових результатів від продажу основних засобів, порядку списання ліквідованих об'єктів та ін.;

6) забезпечення єдиного підходу до ведення фінансового і податкового обліку основних засобів (особливо за групами 2, 3 і 4 податкового обліку) не за сукупною вартістю усіх об'єктів, а окремо за кожним об'єктом;

7) подолання розбіжностей, зумовлених тим, що у фінансовому обліку відображення основних засобів здійснюється за первісною (справедливою) вартістю основних засобів, а в податковому обліку – за їх залишковою (балансовою) вартістю;

8) розв'язання питань щодо відображення невиробничих основних засобів у податковому обліку;

9) впорядкування вимог податкового і бухгалтерського обліку щодо відображення витрат на ремонти, реконструкцію, модернізацію основних засобів.

Узагальнення зарубіжного досвіду класифікації й обліку поліпшення основних засобів та раціональне його використання в Україні, зокрема на великих залізорудних підприємствах, дозволить поліпшити обліково-контрольний процес і створити належну обліково-аналітичну базу для прийняття ефективних економічних рішень. Вдосконалення обліку і контролю поліпшення основних засобів на залізорудних підприємствах через застосування прогресивного зарубіжного досвіду пропонується здійснювати у таких напрямках:

1) запровадити розподіл капітальних інвестицій на групи залежно від їх мети ще на стадії заповнення первинних облікових документів через відповідні примітки, що не пов'язано з великими витратами в умовах комп'ютеризації облікових робіт, відповідає вимогам ефективного контролю та сприятиме підвищенню якісно-аналітичного рівня облікової інформації для потреб управління акціонерним підприємством;

2) розглянути можливість ініціювання внесення змін до нормативно-інструктивних документів в Україні про відображення капітальних інвестицій по групах за цільовим призначенням у формі №2-інвестиції «Звіт про капітальні інвестиції» або формі №5 «Примітки до річної фінансової звітності», що забезпечить створення більш досконалої обліково-звітної бази на великих вітчизняних підприємствах;

3) з'ясувати доцільність включення до вартості основних засобів суми відсотків по позиках, пов'язаних з придбанням цих активів, а також деякої частини відсотків до сплати, накопичених за період виробництва чи приведення до робочого стану даного активу, узагальнивши досвід Італії, Іспанії, Бельгії, Нідерландів і Португалії;

4) розглянути можливість адаптації до українських умов досвіду США щодо списання витрат по ремонту і поліпшенню основних засобів не на рахунки витрат (незалежно від того, поточні вони чи майбутні), а на рахунок «Накопичений знос основних засобів», в результаті чого наче зменшується зношеність об'єкта і може збільшуватись строк його життя (служби);

5) продовжити поетапний перехід системи обліку в Україні до МСФЗ, відповідно до яких визнані витрати, пов'язані з об'єктом основних засобів, повинні додаватися до балансової вартості цього активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності існуючого активу, надходитимуть до підприємства, у той час, як всі інші подальші витрати слід визнавати як витрати періоду, в якому вони були понесені;

6) визнати за доцільне запровадження на залізорудних підприємствах американського досвіду стосовно можливості перегляду протягом звітного періоду строків експлуатації основних засобів і норм амортизації, не переглядаючи при цьому оцінку об’єкта капітальних інвестицій для дотримання принципу відповідності. Це поліпшить амортизаційно-інвестиційну політику гірничо-збагачувального комбінату, оптимізувавши формування джерел інвестиційних ресурсів.

Підвищення рівня організації всіх етапів обліково-аналітичної роботи на гірничо-збагачувальному комбінаті в цілому та зокрема у сфері поліпшення основних засобів досягається шляхом взаємопов’язаного впорядкування документообігу, чіткого розмежування функцій окремих економічних підрозділів підприємства та запровадження сучасних комп’ютерних технологій, адаптованих до особливостей діяльності господарюючих суб’єктів.

Таким чином, умовою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов’язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об’єкта, кількості та/ або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об’єктом. Зазначені класифікаційно-функціональні особливості капітальних інвестицій накладають свій відбиток на організацію і методику обліку та контролю на промисловому підприємстві. Серед заходів, спрямованих на зближення бухгалтерського і податкового обліку витрат на придбання основних засобів і виконання будівельних робіт, найбільш суттєвим є узгодження питань, що стосуються термінології, складу, оцінки, обліку основних засобів як об’єктів поліпшення основних засобів та формування інвестиційно-амортизаційної політики підприємств.

ВИСНОВКИ

Поліпшення основних засобів забезпечує технічний та технологічний рівень підприємства, що визначає асортиментно-якісні характеристики продукції і послуг суб'єкта господарювання та продуктивність праці його персоналу. Порівняно з придбанням чи створенням нових об'єктів основних засобів, поліпшення потребують значно менших витрат коштів та здатні за відносно короткі терміни і порівняно невеликі кошти підвищити продуктивність виробничого устаткування. Ці форми відтворення основних засобів дозволять внести суттєві зміни конструктивного і технологічного характеру до різних груп основних засобів, що сприятливо позначається на обсягах і якості виготовленої продукції (послуг). Тому великого значення набуває для підприємств отримання своєчасної, вичерпної та достовірної інформації про такі витрати, в системі бухгалтерського обліку, яка використовується для потреб аналізу.

В організаційному аспекті відтворення розглядається як процес, що відбувається в кількох напрямках. У командній економіці традиційно виділяли просте й розширене відтворення засобів праці, розмежовуючи їх шляхом зіставлення величини витрат на проведення заходів з вартістю реновації. Поліпшення діючих основних засобів ПАТ „Північний ГЗК" розглядається як процес, що відбувається у двох основних напрямках: підтримка і відновлення. Порівняльний аналіз податкового законодавства, міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності виявив, що крім відсутності чіткого визначення поняття «поліпшення основних засобів», у кожному з розглянутих нормативно-правових актів є розбіжності у переліку видів такого поліпшення, що ускладнює обліковий процес. Тому до поліпшення основних засобів рекомендовано включати: модернізацію; модифікацію; технічне переозброєння; технічне обслуговування; добудову (надбудову); заміну окремих частин обладнання; впровадження ефективнішого технологічного процесу; дообладнання; технічний огляд; реконструкцію; капітальний ремонт; інші види поліпшення основних засобів.

ПАТ «Північний ГЗК» - це складний промисловий комплекс, що спеціалізується на видобутку, переробці та випуску сировини для чорної металургійної промисловості - обкотишів та залізорудного концентрату. Основною сировиною для виготовлення залізорудної продукції є магнетитові кварцити (залізна руда), видобуток яких комбінат веде відкритим способом на двох кар'єрах Першотравневого та Ганнівського родовищ.

Представлено схему взаємозв’язку між підрозділами ПАТ «Північний ГЗК» стосовно створення, перевірки та обробки первинних документів. На цій схемі відображені функціональні служби (відділи), між якими здійснюються документопотоки. Окрім зведеного графіку документообігу на підприємстві застосовуються індивідуальні (подокументні) графіки, які називають операграмами, або документограмами.

У бухгалтерському обліку передбачено, що витрати на здійснювані підприємством роботи для підтримання об’єкта в придатному для використання стані, які не призведуть до зростання майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об’єкту, не викликають збільшення балансової вартості основних засобів. За дебетом такі витрати обліковують залежно від функціонального призначення основних засобів на рахунку 23 «Виробництво» або витратних рахунках класу 9, зокрема 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо. За кредитом відображають такі рахунки: 20 «Виробничі запаси», 65 «Розрахунки із страхування», 66 «Розрахунки з оплати праці», а також рахунки 8 класу (якщо підприємство їх використовує). Рекомендований порядок ведення бухгалтерського обліку витрат, що здійснені підприємством на поліпшення основних засобів підрядним та господарським способом способом, дозволить зменшити перекручення та більш прозоро відображати господарські операції.

Порядок обліку ремонтів та поліпшення основних засобів визначено Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів №561 [21]. Зокрема, в розділі 6 даного нормативного документу зазначено, що приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення основних засобів (модернізація, добудова,

реконструкція тощо) оформлюється актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

Витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигод, очікуваних від їх використання, визнаються капітальними інвестиціями за умови, що балансова вартість активу не перевищує суми його очікуваного відшкодування.

Вартість робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду.

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів Планом рахунків передбачено активний балансовий рахунок 15 «Капітальні інвестиції», який включає 5 субрахунків.

В подальшому суми витрат, пов’язаних з поліпшенням об’єкта основних засобів і на яку збільшується його первісна вартість (модернізація, модифікація,

добудова, дообладнання, реконструкція тощо) відображається за дебетом відповідного субрахунку рахунку 10 «Основні засоби».

Оскільки під ефективністю розуміють відношення ефекту (результату) виробництва до витрат, пов'язаних з отриманням даного ефекту, то є сенс визначати такі показники ефективності поліпшення основних засобів та їх використання: коефіцієнти оновлення та вибуття, які пов'язані з поліпшенням основних засобів, фондовіддачу, фондомісткість, фондоозброєність, рентабельність основних засобів, коефіцієнти екстенсивного та інтенсивного використання устаткування тощо.

Доведено, що існуюча методика аналізу рівня використання основних засобів ПАТ «Північний ГЗК» в основному дозволяє порівняти загальновизнані узагальнюючі та часткові показники в динаміці, виявити вплив факторів на фондовіддачу гірничо-збагачувальних підприємств та визначити резерви покращення використання наявного парку технологічного обладнання.

Аналітичними розрахунками доведено, що за 2016-2020 рр. на гірничо-збагачувальних підприємствах України спостерігається зниження рівня фондовіддачі та зростання фондомісткості. Це зумовлено наступними чинниками: ускладненням умов гірничо-геологічних розробок (поглиблення експлуатаційних розробок кар'єрів); збільшення витрат на підвищення рівня технічного оснащення обладнання та експлуатаційних витрат; недостатньою надійністю роботи механізмів та устаткування; низьким рівнем організації виробництва; загальним спадом виробництва через кризові явища (розбалансування) в економіці України.

Введення додаткових узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів надає можливість проаналізувати вплив процесу відтворення основних засобів (через їх оновлення та поліпшення) на зміну рівня фондовіддачі, фондомісткості та рентабельності основних засобів підприємства

В моделі управління поліпшенням основних засобів пропонується здійснювати 4 етапи розрахунку аналітичних показників. На першому етапі визначають виробничу потребу в поліпшенні основних засобів, де проводять аналіз повноти використання устаткування – визначається коефіцієнт використання наявного устаткування та коефіцієнт використання встановленого устаткування;

аналіз технічного стану виробничих засобів з розрахунком коефіцієнтів зношеності та придатності обладнання.

На другому етапі проводять оцінку ефективності поліпшення основних засобів та її економічне обґрунтування. На ньому проводять порівняння запланованого результату виробництва, пов'язаного з поліпшенням основних засобів, з витратами, понесеними на отримання даного результату

Третій етап передбачає пошук і аналіз фінансових джерел для здійснення поліпшення обладнання, на якому проводять аналіз внутрішніх джерел – нерозподілений прибуток, амортизаційні відрахування, додатковий капітал, резервний капітал тощо. А також проводять аналіз зовнішніх джерел – позики, які можна залучити у вигляді кредиту, та кошти інвесторів.

На четвертому етапі рекомендовано здійснювати розробку та оцінку альтернатив з вибором оптимального варіанту, на якому проводять аналіз визначення економічного ефекту від придбання нового обладнання; обґрунтування доцільності оренди устаткування; вибір оптимального способу поліпшення основних виробничих засобів

Аналіз поліпшення і поточних ремонтів основних засобів на ПАТ «Північний ГЗК» пропонується здійснювати у 5 етапів, на кожному з яких розглядається відповідна група аналітичних показників.

Для запобігання типовим порушенням на залізорудних підприємствах потрібно:

- вживати заходи щодо відшкодування підрядниками сум завищення вартості виконаних робіт;
- посилити контроль з боку керівництва за правильністю визначення вартості виконаних робіт та відшкодувань;
- забезпечити чіткий контроль за своєчасністю проведення розрахункових операцій в бухгалтерському обліку капітального інвестування;
- впорядкувати роботу з прийняття наказів по підприємству, своєчасного ознайомлення з ними та притягнення до дисциплінарної або матеріальної

відповідальності посадових осіб, які допустили порушення фінансової дисципліни.

Так, на ПАТ «Північний ГЗК» при підрядному способі виконання капітального будівництва перевіряється обґрунтованість затрат за даними кошторисів та договорів підряду, а їх фактична величина – за даними оборотно-сальдової відомості за рахунком 15 «Капітальні інвестиції» і актів виконаних робіт, шляхом проведення огляду та контрольних обмірів. Результати перевірки витрат, понесених підприємством на капітальне будівництво підрядним способом оформлюються у табличній формі з визначенням відхилень фактичних сум, визначених за даними перевірки, від сум за даними бухгалтерського обліку.

Таким чином пропозиції представлені в роботі дозволять ПАТ «Північний ГЗК» покращити достовірність й прозорість отримання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, оперативного реагування на критичні відхилення, запобігання збоям і помилковим рішенням.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України. Прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. К.: ЮРІНКОМ, 1996. 79 с.

2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. Офіційний текст станом на 1 січня 2004 р. // Кодекси України. 2004. - № 1. С. 3-251.

3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями від 09.02.2018р. №3422-IV.

4. Податковий кодекс України, від 02.12.2010р. №2755-VI, із змінами і доповненнями https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

5. Закон України «Про інвестиційну діяльність», від 18.09.1991р. №1560-XII, зі змінами і доповненнями станом на 16.05.2019р. №34.

6. Листи Мінфіну з питань ведення бухгалтерського обліку в Україні. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. - № 11. С. 12-16.

7. Меморандум про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування та вдосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку і розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій //Бухгалтерський облік і аудит. 2012. - № 11. С.5.

8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. №61 // Бухгалтерський облік і аудит. 2003. - № 10. С. 3-13.

9. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності підприємства. Додаток до листа Міністерства фінансів України від 31 грудня 2003 р. № 31-04200-20-5 /8622 // Бухгалтерський облік і аудит. 2004. - № 1. С. 15-18.

10. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2020 /Пер. з англ.; За ред. С.Ф. Голова. К., 2021. 1272 с.

11. Національні стандарти бухгалтерського обліку з останніми змінами і доповненнями/ Все про бухгалтерський облік. 2021. № 14. С.23-29.

12. Державні будівельні норми України. Правила визначення вартості проектно-пошукових робіт для будівництва, що здійснюється на території України. ДБН Д.1.1-1-2000 (із змін. і доп.) // Ціноутворення в будівництві. Збірник офіційних документів і роз'яснень. 2003. - № 6. С. 9-280.

13. Положення про Державне казначейство. Постанова Кабінету Міністрів України. Затверджено 31.07.1995 р. № 590 // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Том 2. К.: ДІЯ, 2001. С. 257.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби" із змінами та доповненнями, внесеними Міністерством фінансів України від 30 листопада 2000 р. № 304, від 25 листопада 2002 р. № 989 // Бухгалтерський облік і аудит. 2002. - № 12. С. 33-36.

15. Примітки до річної фінансової звітності, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 із змінами і доповненнями від 14.10.2020р. №1238.

16. Фінансова звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Практичний посібник. К.: Лібра, 2000. - 336 с.

17. Ценообразование в строительстве. Сборник официальных документов и разъяснений // Государственные строительные нормы Украины.- 2000. №9. 179с.

18. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець та ін. Житомир: ПП „Рута", 2001. 416с.

19. Байдикова Р.П. „Сліпота", яка викликає подив (з практики приватизації та оренди державного майна) // Фінансовий контроль. 2001. - № 4. С. 9-10.

20. Бєлоусов А. Шляхи гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. 2017. - № 11. С. 11-16.

21. Білуха М.Т. Аудит: Підручник.- К.: „Знання", КОО, 2000.- 769с.

22. Білуха М. Електронні документи у бухгалтерському обліку // Бухгалтерський облік і аудит. 2003. - № 9. С. 3-5.

23. Бланк И.А. Инвестиционный менеджмент. К.: МП „ИТЕМ" ЛТД „Юнайтед Лондон Трейд Лимитед", 1995. 448 с.

24. Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В. Контроль і ревізія: Вид. 2-е, доп. і перероб. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит". Житомир: ЖІТІ, 2000. 512 с.

25. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит". Житомир: ПП „Рута", 2002. 544с.

26. Бутинець Ф.Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит". За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП „Рута", 2002. 544 с.

27. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит" вищих навчальних закладів. /За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 3-є вид., доп. і перероб. Житомир: ПП „Рута", 2002. 544 с.

28. Бухгалтерський податковий облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит" / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, доц. С.Л. Березі. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ЖДТ, 2004. 384 с.

29. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 3-є вид., перероб. і доп. Житомир: ЖІТІ, 2001. 672 с.

30. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку /Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. К, 1997. 943 с.

31. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи. Житомир, 1998. 340 с.

32. Войтенко Т., Кавторєва Я., Риндя А., Солошенко Л. Сучасний облік: „два в одному". Х.: Фактор, 2004. 176 с.

33. Гитман Л, Джонк М. Основы инвестирования / Пер. с англ. М.: Дело, 1997. 991 с.

34. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. К.: Лібра, 2004. 880 с.

35. Голов С., Пархоменко В. Новий План рахунків: побудова і застосування // Бухгалтерський облік і аудит. 2000. - № 1. С. 65-95.

36. Горицкая Н.Г. Современный бухгалтерский учет и финансовая отчетность в отраслях национальной экономики Украины. К.: ЧП „Рубин", 2017. 492с.

37. Грачева Р.Е. Все проводки. К.: Галицкие Контракты, 2018. 448с.

38. Добровський В. Консультації з бухгалтерського обліку основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. 2001. - № 3. С. 24-28.

39. Довідник бухгалтера / Уклад. В. Кузнєцов. Х.: Фактор, 2004. 156 с.

40. Доценко Белоус Н. Правовая энциклопедия инвестирования строительства. Практическое пособие. К.: Юридична практика, 2018. 544с.

41. Дутчак Л. Методологія обліку амортизації основних засобів і її вплив на оподаткування прибутку//Бухгалтерський облік і аудит. 2002.- № 9. С.26-28.

42. Економічний аналіз: Навчальний посібник / За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г.Чумаченка. К.: КНЕУ, 2001. 540 с.

43. Економічний аналіз: Навчальний посібник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця.- Житомир: ПП „Рута", 2003. 680 с.

44. Житний П. Обліково-аналітичні проблеми використання виробничого потенціалу і шляхи їх вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. 2004. - №1. С. 41-50.

45. Загвойська Л.Д., Масенко Т.Є., Якуба М.М. Економічний аналіз інвестиційних проектів: Навчальний посібник. Львів: Афіша, 2018. 320с.

46. Задорожний З. Облік інших прямих витрат у будівництві // Бухгалтерський облік і аудит. 2003. - № 11. С. 39-44.

47. Зотов С.В. Співпраця має бути взаємовигідною // Фінансовий контроль. 2004. - № 4 (21). С. 28-29.

48. Ізмайлова К.В. Сучасні технології фінансового аналізу: Навч. посіб. К.: МАУП, 2003. 148с.

49. Інвестиційний паспорт м. Кривого Рогу. Кривий Ріг: Криворізька міська рада, 2004. 20 с.

50. Інвестування: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц./ А.А. Пересада, О.О. Смірнова, С.В. Онікієнко, О.О. Ляхова. К.: КНЕУ, 2011. 251 с.

51. Каленський М.М., Стефанюк І.Б. Контрольно-ревізійна служба суб'єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності. К.: Інститут регіональних досліджень НАН України, 2011. 203 с.

52. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. К.: Ельга, Ніка-Центр, 2012. 360 с.

53. Качковська О.І. Чи варто оподатковувати неприбуткові організації? // Фінансовий контроль. 2001. - № 4. С. 13-14.

54. Калінеску Т.В. Методологія аналізу і оцінки ефективності переміщення сфери діяльності підприємств: Монографія. Луганськ, 2013. 280 с.

55. Карєв В. Розрахунок амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. 2012. - №2. С. 19-32.

56. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності. 3-тє вид., перероб. і доп. Х.: Фактор, 2017. 156с.

57. Кононенко Т, Замлинський В. Про можливості інтеграції методики нарахування амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. 2013. - № 10. С.24-28.

58. Кулівар С.В. Коли вади закону перешкоджають добрій справі (про факти недосконалості методології ведення бухгалтерського обліку) // Фінансовий контроль. 2011. - № 4. С. 11-13.

59. Ластовецький В. Бухгалтерський і податковий облік основних засобів: як об'єднати //Бухгалтерський облік і аудит. 2012. - № 8. С. 37-40.

60. Мазур И.И., Шапиро В.Д. и др. Управление инвестиционно-строительными проектами: международный подход. Руководство / Под редакцией И.И. Мазура и В.Д. Шапиро. М.: - 592с.

61. Мельник П.В. Розвиток фінансового контролю як функції державного управління трансформаційними процесами // Фінансовий контроль. 2001. - № 4. С. 15-17.

62. Мурашко В.М., Сторожук Т.П., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навчальний посібник /За заг. ред. П.В.

Мельника. К.: ЦУЛ, 2013. 311 с.

63. Моссаковський В., Кононенко Т. Узгодження основних положень бухгалтерського і податкового обліку // Бухгалтерський облік і аудит. 2012. - № 5. С. 12-18.

64. Нікбахт Е., Гроппеллі А. Фінанси: Пер. з англ. К.: Основи, 1993. 383 с.

65. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Підручник / А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній; За ред. А.М. Кузьмінського. К.: Вища шк., 1993. 223 с.

66. Орловська Ю.В. Стратегічне управління інвестиціями в регіональний розвиток. К.: Знання України, 2018. 336с.

67. Павлюк І. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. - № 5. С. 12-16.

68. Павлюк І. М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів: Навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2014. 159 с.

69. Пархоменко В. Річна фінансова звітність // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. - № 1. С. 5-15.

70. Податковий аудит: Навч. пос./ За заг. ред. В.А.Онищенка, А.О. Чугаєва Ірпінь: Академія ДПС України, 2003.- 398с.

71. Примакова О., Піроженко О. Основні засоби: бухгалтерський та податковий облік. 4-те вид., перероб. і доп. Х.: Фактор, 2014. 148 с.

72. Принципы бухгалтерского учета/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1993. 496 с.

73. Рев'юк Н.В. Чому „моє" і „твоє" не наше, або Деякі аспекти співпраці органів ДКРС з правоохоронними органами та шляхи її удосконалення // Фінансовий контроль. 2003. - № 1. С. 40-43.

74. Рудяк Ю., Піроженко О., Кавторєва Я., Клименко А. Усе про облік та організацію будівельної діяльності. Х.: Фактор, 2004.- 420с.

75. Сажинець С. Організація обліку амортизації основних фондів на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. - № 5. С. 42-50.

76. Свідерський Є. Коментар до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” // Бухгалтерський облік і аудит. 2000. - № 5. С. 12-16.

77. Сивульський М.І. ДФСУ на шляху перебудови // Фінансовий контроль. 2017. - № 3 (26). С. 3-7.

78. Сидорова Н. Механизмы принятия и реализации инвестиционных решений в странах Запада // Проблемы теории и практики управления. 1996. - № 1. С. 98-102.

79. Степанова Н.В. Кому потрібна така „співпраця”? (Деякі аспекти взаємодії органів ДФС з іншими органами державного фінансового контролю) // Фінансовий контроль. 2019. - № 4. С. 6-8.

80. Стефанюк І.Б. Для України надактуально (Деякі аспекти фінансового контролю виконання бюджетних програм) // Фінансовий контроль. 2014. - № 3 (20). С. 6-10.

81. Сажинець С. Про уніфікацію обліку довгострокових малоцінних необоротних матеріальних активів на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. - № 8. С. 25-31.

82. Сутормiна В.М., Федосов В.М., Рязанова Н.С. Фінанси зарубіжних корпорацій: Навч. посібник. К.: Либідь, 1993. 247 с.

83. Федоренко В.Г., Гойко А.Ф. Інвестознавство: Підручник / За наук. ред. В.Г. Федоренка. К.: МАУП, 2010. 408 с.

84. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію, як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства//Бухгалтерський облік і аудит. 2004.- № 11. С. 3-7.

85. Шевчук В.Я., Рогожин П.С. Основи інвестиційної діяльності. К.: Генеза, 1997. 60 с.

86. Федоренко В. Інвестиції та економіка України / В. Федоренко // Економіка України. 2019. - № 5. - С. 12-16.

87. Вініченко І. І. Амортизаційна політика в інвестиційній діяльності підприємств. Інвестиції: практика та досвід. 2019. - № 8. - С. 3-9.

88. Пересада А. А. Інвестування: [навч. посібник] / Пересада А. А. - К. : КНЕУ, 2014. 250 с.

89. Вахрин П. И. Инвестиции: [учебник] / Вахрин П. И. [2-е изд.]. - М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2004. 384 с.

90. Крехівський О. В. Інвестиційні рішення: аналіз і процедура прийняття / Крехівський О. В. К. : «Фенікс», 2019. 104 с.

91. Хейне П. Экономический образ мышления. Пер. с англ. / Под ред. Ю.Н.Воропаева. М.: Финансы и статистика, 1996. 192с.

92. Золотогоров В.Г. Инвестиционное проектирование: Учеб. пособие. Мн.: ИП «Экоперспектива», 1998. 463с.

93. Методика определения эффективности капитальных вложений В.П. Красовский, М.Н. Лойтер, Т.Г.Зотова и др. Под ред. Т.С. Хачатурова. М.: Наука, 1990. - 24с.

94. Орлов П.А. Оценка эффективности инвестиций // Экономика Украины. 2017. - №1. С.30-36.

95. Реверчук С.К., Реверчук Н.І., Скоморович І.Г. та ін. Інвестологія: наука про інвестування: Навчальний посібник / За ред. докт. екон. наук, проф. С.К. Реверчука. К.: Атіка, 2015. 264с.

96. Бакаєв Л.О. Кількісні методи в управлінні інвестиціями: Навч. посібник. К.: КНЕУ, 2000. 151с.

97. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. №92 із змінами і доповненнями.

98. Положення (стандарт) бухгалтерського 8 «Нематеріальні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. №242 із змінами і доповненнями.

99. Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку, що затверджені Наказом Міністерства фінансів

України від 11.12.2018р. № 1176 і набули чинності з 01.01.2019 р. // Бухгалтерський облік і аудит. 2019. № 1. С. 47-56.

100. Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2019. - № 4. - С. 3-18.

101. Крупка Я. Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 354 с.

102. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии. Бухгалтерский учет. 2014. - № 9. С. 5-10.

103. Кірей О. Вартісне «вбрання» основних засобів / О. Кірей // Бухгалтерія. 2011. - № 39/1. С. 40-46.

104. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-XIV із змінами і доповненнями. Режим доступу : http:// zakon.rada.gov.ua/.

105. Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність . Бухгалтерський облік і аудит. 2018. № 10. С. 11-18.

106. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: [монографія]. К. : КНЕУ, 2020. 288 с.

107. Сапунцов Н. SAP-ать или не SAP-ать? / Николай Сапунцов // PCWeek/UE. декабрь 2020. - №24. с.3-10.

108. Кучеренко Я. SAP for Mining: первое внедрение в странах СНГ / Кучеренко Ярослав. CIO. - апрель-май 2018. - №2. С. 10-13.

109. «Про затвердження типових форм первинного обліку» Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995р. № 352.

110. «Державні будівельні норми України», затверджені наказом Держбуду України від 27.08.2000р. №174.

111. Бондар М. І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : [монографія]. К. : КНЕУ, 2020. 256 с.

112. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. К: КНЕУ, 2018. 526с.

113. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. К.: КНЕУ, 2018. 256с.

114. Закон України «Про архітектурну діяльність», від 20.05.1999р. №687-X IV, із змінами і доповненнями від 16.09.2020р №509- VI.

115. «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р №291, із змінами і доповненнями.

116. Карпов В.М. Державний фінансовий контроль: Курс лекцій для самостійного вивчення дисципліни. Хмельницький, Видавництво Алли Цюпак, 2020. 570с.

117. Н.Л.Шкіря, Т.Г. Нікульникова, Н.В. Залізняк Аудит: Навчальний посібник. Львів: «Магнолія 2018», 2019. 224с.

118. Ізмайлова О.О. Оцінка вартості створених і придбаних через кредитування необоротних активів та її узгодженість з МСФЗ. Економічна політика України в умовах євроінтеграції: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (18-19 вересня 2020р.). Кривий Ріг: Криворізький економічний інститут ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана». 2020. С. 208-209.