МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: «Облік та оподаткування капітальних інвестицій підприємств»

Здобувача вищої освіти ІІ курсу,
групи ОМП-21-1,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування» — Мокляк Катерина Євгеніївна
(підпис)

Науковий керівник — Ізмайлов Ярослав Олексійович, д.е.н., професор
(підпис)

Керівник освітньо-професійної програми — Ізмайлов Ярослав Олексійович, д.е.н., професор
(підпис)

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри фіскального адміністрування — Іванишина О.С., к.е.н., доцент
(підпис)

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 7 20.01.2023
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.23 (підпис)
(до захисту, на доопрацювання) (дата)

Результат захисту добре/85/В 03.02.23р (підпис)
(оцінка) (дата)

Голова комісії: Романов І.Л.
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:
(підпис) Іванишина О.С.
(ініціали, прізвище)
(підпис) Ізмайлов Я.О.
(ініціали, прізвище)
(підпис) Панура Ю.В.
(ініціали, прізвище)

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

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ 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	20		Ємайлов Я.О.
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	10		
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**	40		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.П.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		Іванишина О.С.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	24		Ємайлов Я.О.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	8		Пампура Ю.В.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	45		Ярош М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	85		

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)
85	B	4 (добре)	03.02.2023	Романов І.П. Іванишина О.С. Ємайлов Я.О. Пампура Ю.В. Ярош 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 «Податкове консультування»

Затверджую
В.о. завідувача кафедри
_____ Іванишина О.С.
«29» 10 2022

Завдання на випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу здобувачу вищої освіти

Мокляк Катерині Євгеніївні

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Облік та оподаткування капітальних інвестицій підприємств»
2. Затверджена наказами ректора від 26.01.2022 № 115, від 06.09.2022 № 815
3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023
4. Цільова установка дати оцінку ефективності обліку і податкового консультування капітальних інвестицій підприємств.
Метою дипломної роботи є розкриття діючих методик обліку і податкового консультування капітальних інвестицій на залізорудному підприємстві.
Об'єктом дослідження дипломної роботи є: процес обліку і оподаткування на ПАТ «Інгулецький ГЗК».
Предметом дослідження є теоретико-методичні й практичні питання, які визначають методику обліку і податкового консультування капітальних інвестицій на створення, придбання (поліпшення), введення в експлуатацію необоротних активів тощо.
Вихідні дані до роботи фінансова та податкова звітність ПАТ „Інгулецький ГЗК", сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.
5. Перелік графічного матеріалу – 20 таблиць, 15 рисунків.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік кожним розділом)

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КАПІТАЛЬНОГО ІНВЕСТУВАННЯ І БУДІВНИЦТВА
ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННІ

1.1. Капітальні інвестиції та незавершене будівництво як об'єкти обліку та оподаткування

1.2. Нормативно-правова база обліку і оподаткування капітальних інвестицій

1.3. Методика обліку і оподаткування капітальних витрат у системі національних та міжнар стандартів

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА РІВНЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ОПОДАТКУВАННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ПАТ «ІНГУЛЕЦЬКИЙ ГЗК»

2.1. Характеристика ПАТ «Інгулецький ГЗК» та аналіз фінансових показників його діяльнос

2.2. Документальне оформлення операцій з обліку та оподаткування капітальних і «Інгулецький ГЗК»

2.3. Порядок відображення в обліку і оподаткуванні інформації про капітальні інвестиції ПА ГЗК»

РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ПАТ « ГЗК» ЯК ЗАСІБ ВПЛИВУ НА ЯКІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ТА ПОДАТКОВОЇ РОБОТИ

3.1. Методика податкового консультування капітальних інвестицій і незавершеного бу «Інгулецький ГЗК»

3.2. Типові порушення в обліку і оподаткуванні капітальних інвестицій та способи їх вия «Інгулецький ГЗК»

3.3. Результати податкового консультування та контролю капітальних інвестицій ПАТ «Інгу

3.4. Резерви поліпшення процесу обліку і оподаткування капітальних витрат на підприємств

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної)роботи	Строк виконання етап	
		За планом	Ф
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	18.10.21	1
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	31.10.21	3
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	12.11.21	12
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	11.02.22	1
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	20.05.22	2
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	2
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	14
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	2
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	19.12.22	1
10.	Отримання зовнішньої рецензії	26.01.23	2
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	30.01.23	3
12.	Попередній захист роботи	22-23.01.23	22
13.	Захист дипломної роботи	02-03.02.23	02

Дата видачі завдання «31» жовтня 2021

8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи _____ (підпис) Ізмайлов Я (прізвище, ініці

9. Керівник освітньо-професійної програми _____ (підпис) Ізмайлов Я (прізвище, ініці

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ (підпис) Мокляк К

АНОТАЦІЯ

«Облік та оподаткування капітальних інвестицій підприємств»

Мета роботи – розкриття діючих методик обліку і податкового консультування капітальних інвестицій на залізорудному підприємстві.

Завданнями роботи є: з'ясувати економічну сутність капітальних інвестицій; розглянути підходи до класифікації капітальних інвестицій; охарактеризувати нормативно-правову базу оцінки вартості створених і придбаних через капітальні інвестиції необоротних активів; проаналізувати фінансовий стан та інвестиційну політику ПАТ «Інгулецький ГЗК»; відобразити організацію і документальне оформлення обліку та оподаткування капітальних інвестицій на ПАТ «Інгулецький ГЗК»; висвітлити методично-організаційні засади синтетичного та податкового обліку витрат з придбання, капітального будівництва і поліпшення об'єктів капітальних інвестицій на залізорудному підприємстві; відобразити порядок складання звітності про капітальні інвестиції; відобразити організацію і методику податкового консультування капітальних інвестицій на гірничо-збагачувальному комбінаті; охарактеризувати особливості податкового консультування за здійсненням капітальних інвестицій на залізорудному підприємстві підрядним і господарським способами.

Предметом дослідження є теоретико-методичні й практичні питання, які визначають методику обліку і податкового консультування капітальних інвестицій на створення, придбання (поліпшення), введення в експлуатацію необоротних активів тощо.

Об'єктом дослідження є процес обліку і оподаткування на ПАТ «Інгулецький ГЗК».

За результатами дослідження сформульовані шляхи вдосконалення обліку, оподаткування та аналізу капітальних інвестицій в Україні.

Одержані результати можуть бути використані у роботі національних державних та приватних підприємств.

Дипломна робота містить 119 сторінок, 20 таблиць, 15 рисунків, список використаних джерел 124 найменування.

Ключові слова: оподаткування, капітальні інвестиції, облік, контроль, консультування.

Рік захисту роботи – 2023.

ANNOTATION

«Accounting and taxation of capital investments of enterprises»

The purpose of the work is to disclosure of current methods of accounting and tax consulting of capital investments at the iron ore enterprise.

The tasks of the work are: find out the economic essence of capital investments; consider approaches to the classification of capital investments; to characterize the regulatory framework for estimating the value of non-current assets created and acquired through capital investment; to analyze the financial condition and investment policy of PJSC "Inguletsky GZK"; reflect the organization and documentation of accounting and taxation of capital investments at PJSC "Inguletskii GZK".

The subject of research is a there are theoretical-methodical and practical issues that determine the methodology of accounting and tax consulting of capital investments for the creation, acquisition (improvement), commissioning of non-current assets, etc.

The object of research there is a process of accounting and taxation at PJSC "Inguletsky GZK".

According to the results of the research, ways of improving accounting, taxation and analysis of capital investments in Ukraine.

The obtained results in the work of national state and private enterprises.

Thesis contains 119 pages, 20 tables, 15 figures, a list of used sources of 124 titles.

Key words: taxation, capital investments, accounting, control, consulting.

The year of completion of the thesis is 2022.

Year of protection of work - 2023.

ЗМІСТ

ВСТУП 8

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КАПІТАЛЬНОГО ІНВЕСТУВАННЯ І БУДІВНИЦТВА ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННІ 11

1.1. Капітальні інвестиції та незавершене будівництво як об’єкти обліку та оподаткування 11

1.2. Нормативно-правова база обліку і оподаткування капітальних інвестицій 22

1.3. Методика обліку і оподаткування капітальних витрат у системі національних та міжнародних стандартів 28

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА РІВНЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ПАТ «ІНГУЛЕЦЬКИЙ ГЗК» 33

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

2.2. Документальне оформлення операцій з обліку та оподаткування капітальних інвестицій ПАТ «Інгулецький ГЗК» 45

2.3. Порядок відображення в обліку і оподаткуванні інформації про капітальні інвестиції ПАТ «Інгулецький ГЗК» 54

РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ПАТ «ІНГУЛЕЦЬКИЙ ГЗК» ЯК ЗАСІБ ВПЛИВУ НА ЯКІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ТА ПОДАТКОВОЇ РОБОТИ 71

3.1. Методика податкового консультування капітальних інвестицій і незавершеного будівництва ПАТ «Інгулецький ГЗК» 71

3.2. Типові порушення в обліку і оподаткуванні капітальних інвестицій та способи їх виявлення на ПАТ «Інгулецький ГЗК» 82

3.3. Результати податкового консультування та контролю капітальних інвестицій ПАТ «Інгулецький ГЗК» 88

3.4. Резерви поліпшення процесу обліку і оподаткування капітальних витрат на підприємствах України 95

ВИСНОВКИ 105

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 109

ВСТУП

Актуальність теми. Інноваційно-інвестиційні орієнтири стабілізації і розвитку економіки України, що обумовлені курсом на європейську інтеграцію та вступом до ЄС, пов'язані зі створенням узгодженої системи обліку й оподаткування капітальних інвестицій. Удосконалення обліково-аналітичного та податкового забезпечення капітальних інвестицій є важливим через недостатню урегульованість чинної законодавчо-нормативної бази, постійний розвиток інструментів і способів обліку й аналізу в комп'ютеризованому інформаційному просторі та активізацію співпраці українських товаровиробників зі стратегічними інвесторами.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Найбільш докладна інформація про особливості обліково-аналітичного процесу капітального інвестування знайшла відображення в наукових розробках вітчизняних вчених І.О.Бланка, М.І.Бондаря, Ф.Ф.Бутинця, О.С.Гавриловського, А.М.Герасимовича, С.Ф.Голова, З.В.Задорожнього, Л.М.Кіндрацької, С.М.Кір'ян, Я.Д.Крупки, М.В.Кужельного, Ю.А.Кузьмінського, Є.В.Мниха, Т.П.Остапчук, І.М.Павлюка, А.А.Пересади, О.А.Петрик, С.В.Свірко, В.В.Сопка, Н.М.Ткаченко, В.Г.Федоренка, М.Г.Чумаченка, а також зарубіжних авторів, серед яких О.М.Азріліян, Х.Андерсон, Г.Александер, С.Барнес, Дж.Бейлі, Г.Бірман, В.В.Бочаров, М.Ф.Ван Бреда, Глен А.Велш, Б.Нідлз, П.І.Камишанов, В.В.Ковальов, Д.Колдуелл, В.Ф.Палій, Я.В.Соколов, У.Ф.Шарп, А.Д.Шеремет, Д.Шорт та ін.

Мета дипломної роботи полягає у розкритті діючих методик обліку і податкового консультування капітальних інвестицій на залізорудному підприємстві.

Досягнення поставленої мети передбачає розв'язання таких взаємопов'язаних *завдань*:

- з'ясувати економічну сутність капітальних інвестицій;
- розглянути підходи до класифікації капітальних інвестицій;

- охарактеризувати нормативно-правову базу оцінки вартості створених і придбаних через капітальні інвестиції необоротних активів;
- проаналізувати фінансовий стан та інвестиційну політику ПАТ «Інгулецький ГЗК»;
- відобразити організацію і документальне оформлення обліку та оподаткування капітальних інвестицій на ПАТ «Інгулецький ГЗК»;
- висвітлити методично-організаційні засади синтетичного та податкового обліку витрат з придбання, капітального будівництва і поліпшення об'єктів капітальних інвестицій на залізорудному підприємстві;
- відобразити порядок складання звітності про капітальні інвестиції;
- відобразити організацію і методику податкового консультування капітальних інвестицій на гірничо-збагачувальному комбінаті;
- охарактеризувати особливості податкового консультування за здійсненням капітальних інвестицій на залізорудному підприємстві підрядним і господарським способами;

Об'єктом дослідження дипломної роботи є процес обліку і оподаткування на ПАТ «Інгулецький ГЗК».

Предметом дослідження виступають теоретико-методичні й практичні питання, які визначають методику обліку і податкового консультування капітальних інвестицій на створення, придбання (поліпшення), введення в експлуатацію необоротних активів тощо.

Базою дослідження є ПАТ «Інгулецький 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 капітальних інвестицій на ПАТ «Інгулецький 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 капітального інвестування на підприємствах України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

- розроблено заходи для запобігання типовим порушенням в операціях з капітальними інвестиціями;

- запропоновано застосування в Україні прогресивного зарубіжного досвіду обліку і оподаткування капітальних інвестицій та незавершеного будівництва;

- побудована модель управління капітальними інвестиціями залізорудного підприємства;

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

Апробація результатів роботи За результатами дослідження опубліковано тези: «Оподаткування капітального інвестування підприємств України»: Збірник матеріалів ІІ Міжнародного податкового конгресу [Електронне видання] (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.).

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КАПІТАЛЬНОГО ІНВЕСТУВАННЯ І БУДІВНИЦТВА ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННІ

1.1. Капітальні інвестиції та незавершене будівництво як об'єкти обліку та оподаткування

Ефективне функціонування підприємств як господарюючих суб'єктів неможливо уявити без здійснення капітальних інвестицій. Адже від обсягів, призначення і результативності вкладень капіталу залежить інноваційно-технічна оснащеність і фінансовий стан підприємства, якісні параметри і оновлення асортименту його продукції, розвиток інфраструктури, вирішення соціальних та екологічних проблем тощо.

Термін «інвестиція» досить тривалий час широко застосовується в економічній теорії і практиці багатьох країн світу. Його походження найчастіше пов'язують з англійським словом «to invest», що означає «вкладати», а також з латинським «investio», що в перекладі означає «одягаю, наділяю».

У становленні змістовно-термінологічного трактування капітальних інвестицій та пов'язаних з ними понять в поглядах фахівців обліково-аналітичного спрямування і в законодавчому полі України можна умовно виокремити такі основні етапи:

1) доринковий (охоплює обліково-аналітичний процес в умовах соціалістичного господарювання до отримання Україною незалежності у 1991р.);

2) становлення ринкових відносин (обліково-аналітична система постсоціалістичного суспільства протягом 1991-1999рр.);

3) застосування національних стандартів обліку і звітності, що виступають базою аналітичних розрахунків і формування статистичної

інформації в ринковому середовищі (від запровадження П(С)БО і нового Плану рахунків до схвалення «Стратегії застосування МСФЗ В Україні», 2000-2019рр.);

4) створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів для складання вітчизняними суб'єктами господарювання фінансової звітності з урахуванням вимог СОТ та законодавства ЄС (розпочався у 2019р.).

Працям зарубіжних авторів, як правило, притаманне застосування більш широкого порівняно з капітальними інвестиціями поняття «інвестиції». Під інвестиціями у загальноекономічному трактуванні вони нерідко розуміють спосіб розміщення капіталу, який має забезпечити його збереження або зростання [6, с.8]. В межах такого тлумачення здається не зовсім доречним обрання збереження капіталу за мету інвестицій.

Згідно з поглядом Л.Дж.Гітмана та Майкла Д.Джонка інвестиціями можливо назвати «будь-який інструмент, в який можна розмістити кошти, розраховуючи зберегти та примножити їх вартість та/або забезпечити додаткову величину доходу» [25, с.10]. Це визначення важко вважати досконалим з огляду на те, що в ньому основний акцент зроблено на з'ясуванні об'єкту інвестицій. До того ж, потребує додаткових пояснень, що саме слід розуміти під «збереженням і примноженням вартості коштів».

Д.Стоун та К.Хитчинг інвестиціями (вкладеннями) називають витрачання готівки або її еквівалента з тим, щоб в майбутньому отримати суму, яка перевищує витрачені кошти [12, с.263]. З цим важко повністю погодитись, тому що витрачання коштів із сподіванням на їх примноження є лише однією з важливих сторін розуміння досить ємного поняття «інвестиції».

У.Шарп, Г.Александер та Дж.Бейлі визначають інвестиції як відмову від певної цінності в даний момент за цінність в майбутньому. В найбільш широкому розумінні слово «інвестувати» означає: «розстатися з грошима сьогодні, щоб отримати більшу їх суму в майбутньому» [116, с.3]. Хоча трактування пов'язаної з інвестиціями діяльності з точки зору грошових

потоків не викликає заперечень, але запропоноване уявлення про інвестиції виявляється дещо розмитим і дозволяє віднести до інвестування навіть такі випадки, які не можуть бути логічно пов'язані з цим процесом (деякі види банківських і страхових операцій, внески в недержавні пенсійні фонди тощо).

Ч.Хорнгрен, Дж.Фостер та Ш.Датар розглядають інвестиції (investment) як сукупність будь-яких активів чи ресурсів, що використовуються для отримання прибутку [35, с.992]. При такому підході не зовсім вдало визнано альтернативність активів і ресурсів.

Американський економіст Дж.Сакс пише: «Інвестиції – це видатки на придбання обладнання, будинків і житла, які у майбутньому забезпечать підйом виробничої могутності усієї економіки. Якщо суспільство заощаджує частину свого поточного доходу, це означає, що частину доходу від виробництва може бути спрямовано не на споживання, а на інвестиції» [117, с.111]. Таке тлумачення інвестицій є цілком правомірним з макроекономічних позицій, але потребує певної адаптації для діяльності окремих суб'єктів господарювання.

У словнику сучасної економіки Макміллана інвестиції трактуються як «потік витрат, призначених для виробництва благ, а не для їх безпосереднього споживання» [93, с.194]. Налаштування потоку витрат на виробництво благ ще не означає, що цей потік забезпечує одержання доходу чи іншого корисного ефекту, внаслідок чого такий погляд на інвестиції не є виправданим.

На думку заслуженого діяча науки, професора П.І.Вахріна, до інвестицій належить довгострокове вкладення капіталу в будь-які підприємства, соціально-економічні програми, проекти у власній країні та за кордоном з метою отримання доходу і соціального ефекту [94, с.14-23].

Разом з тим серед вітчизняних економістів в загальноекономічному сенсі також досить поширеним є розгляд інвестицій як вкладення капіталу з метою подальшого його збільшення [89, с.6]. Оскільки розуміння самих вкладень не набуло чіткості та однозначності, то використання цього терміну для пояснення інших понять неможливо вважати цілком коректним.

Слід зазначити, що в працях В.Г.Федоренка інвестиції теж представлені як довготермінові вкладення капіталу в підприємства та галузі економіки з метою його нарощування в майбутньому та отримання прибутку. Поряд з цим він вважає, що на рівні буденного мислення придбання майже кожного виду активів (акцій чи старого устаткування) помилково вважати інвестицією, оскільки в економічному розумінні жодна з цих покупок не збільшує загальну величину капітальних благ чи товарних запасів. Такі операції є простими переказами активів з рахунків однієї фірми на рахунки іншої. Інвестиції завжди орієнтовані на майбутнє і часто високо спеціалізовані [88, с.9].

В.М.Грідасов, С.В.Кравченко та О.Є.Ісаєва [32, с.7-16] для уточнення змісту інвестицій розглядають їх з різних сторін, таких як: об’єкт економічного керування; найбільш активна форма залучення накопиченого капіталу в економічний процес; можливість використання накопиченого капіталу в усіх альтернативних його формах; альтернативна можливість вкладення капіталу в будь-які об’єкти господарчої діяльності; джерело генерування ефекту підприємницької діяльності; об’єкт ринкових відносин; об’єкт власності і розпорядження; об’єкт тимчасової переваги; носій фактора ризику; носій фактора ліквідності. Це призводить до розпорошення уваги на окремі класифікаційні ознаки та позбавляє можливості сприйняття інвестицій як єдиного цілого.

Облікові визначення поняття «інвестиції» є більш конкретними стосовно визначення об’єктів, суб’єктів і мети інвестиційної діяльності. Так, на погляд російського вченого, автора «Малого бухгалтерського словника» О.М.Азріліяна, інвестиціями є грошові кошти, цінні папери, інше майно, в тому числі майнові права, інші права, що мають грошову оцінку та вкладаються в об’єкти підприємницької і (або) іншої діяльності з метою отримання прибутку і (або) досягнення іншого корисного ефекту [28, с.290]. Проте викликає деякі сумніви розкриття сутності інвестицій з домінуванням ціннісно-ресурсних ознак, хоча їх мету сформульовано досить вдало.

В українських наукових обліково-аналітичних працях теж зустрічається ресурсний підхід до тлумачення інвестицій. Так, М.І.Бондар доводить, що до інвестицій доцільно відносити грошові, майнові та інтелектуальні цінності, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою створення або поповнення капіталу для досягнення загальної мети створення підприємства чи реалізації інвестиційного проекту [116, с.23]. Ф. Бутинець вважає, що інвестиції – це економічні ресурси, які вкладаються в різні об'єкти господарської діяльності з метою отримання економічних вигод [31, с.5]. Але можна з впевненістю сказати, що метою інвестицій може також бути соціальний та екологічний ефект. Натомість український науковець З.Задорожний стверджує, що «інвестиції є більш загальною економічною категорією, ніж довготермінове вкладення капіталу, оскільки можуть впроваджуватися в найрізноманітніших формах: реальній, фінансовій, інтелектуальній, інноваційній…» [51, с.7].

Узагальнюючи визначення інвестицій, що внесені до законодавчо-нормативної бази, та враховуючи аргументи вітчизняних і зарубіжних авторів, пропонується в обліку і аналізі розглядати інвестиції як процес, який відбувся і представлений у господарських операціях витрачанням майнових та інтелектуальних цінностей, що акумульовані з різних ресурсних джерел, на здійснення підприємницької та інших видів діяльності з метою майбутнього отримання прибутку або досягнення іншого корисного ефекту.

Співіснування різних трактувань інвестицій зумовило відсутність в загальноекономічній і обліковій літературі однозначності щодо пояснення сутності капітальних інвестицій. Якщо в зарубіжних публікаціях термін «капітальні інвестиції» зовсім не застосовується (він ототожнюється, як було зазначено вище, з інвестиціями взагалі), то в працях українських і російських авторів загальноекономічного та облікового спрямування він зустрічається у різних інтерпретаціях, які подані разом з відповідними коментарями автора в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Існуючі підходи до тлумачення капітальних інвестицій*

Автори	**Визначення терміну «капітальні інвестиції»**
1	2
Загальноекономічні визначення капітальних інвестицій	
Т.В.Майорова	Капітальні (реальні) інвестиції –економічні ресурси, які направляються на збільшення реального капіталу суспільства, тобто на розширення або модернізацію виробничого процесу
П.І. Вахрін	Капіталоутворюючі (капітальні) інвестиції – вкладення в основний капітал (основні фонди), в тому числі затрати на нове будівництво, на розширення, реконструкцію і технічне переобладнання діючих підприємств, придбання машин, устаткування, проектно-пошукові роботи та інші витрати, а також витрати на житлове та культурно-побутове будівництво
А.А.Пересада	Капітальні (реальні) інвестиції – вкладення коштів у матеріальні (будівлі, споруди, обладнання тощо) і нематеріальні (патенти, ліцензії, «ноу-хау», науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи у вигляді документації тощо) активи
В.Г.Федоренко	Капітальні (реальні) інвестиції – процес прийняття і втілення рішень щодо довгострокового, ризикового вкладення значних коштів у необоротні активи підприємства, який кардинально впливає на всі аспекти життєдіяльності підприємства, включаючи його співробітників
І.А. Бланк	Капітальні (реальні) інвестиції – вкладення коштів в реальні активи – як матеріальні, так і нематеріальні
Визначення капітальних інвестицій для цілей обліку	
Б.А.Засадний	Капіталовкладення (капітальні інвестиції) здійснюються тільки у високоефективні проекти, результатом яких є дохід, прибуток, дивіденди
Ф.Ф. Бутинець (з групою вчених)	Капітальні інвестиції – сукупність витрат на створення (придбання), розширення, реконструкцію і технічне переозброєння основного капіталу
Т.П. Остапчук	Капітальні інвестиції (капіталовкладення) – внутрішні інвестиції підприємства в основний капітал, які передбачають капітальне будівництво та придбання основних засобів, придбання та виготовлення інших необоротних активів підприємства з метою нарощення і отримання в довгостроковому періоді доходу, а також витрати, пов’язані з поліпшенням об’єктів основних засобів, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання даних об’єктів

Продовження табл. 1.1

1	2
В.С. Лень та В.В. Гливенко	Капітальні інвестиції – кошти, що спрямовуються на відтворення основних засобів, розширення, реконструкцію і модернізацію підприємств і споруд, здійснення технічного прогресу у всіх галузях господарства, спорудження житла, шкіл, лікарень та інших об'єктів соціально-культурного призначення, геологорозвідувальні та проектні роботи. Тобто, капітальні інвестиції – це в основному кошти, що спрямовуються на збільшення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також на їх реконструкцію і модернізацію, що призводять до збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигод. Кінцевою метою капітальних інвестицій є розширене суспільне виробництво
Н.М.Лисенко	Капітальні інвестиції – витрати на придбання або створення (будівництво) основних засобів і матеріальних та нематеріальних необоротних активів, які додаються до балансової вартості цього активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності існуючого активу, надходитимуть до підприємства
М.Г. Чумаченко	Капітальні (реальні) інвестиції – вкладення коштів у матеріальні та нематеріальні активи»
І.М. Павлюк	Капітальні інвестиції – витрати капіталу на створення чи придбання матеріальних або нематеріальних активів, що здійснюються з метою збільшення капіталу
Р.Грачова	Капітальні інвестиції – витрати на придбання основних засобів: будівель, обладнання, транспортних засобів, земельних ділянок, робочої та продуктивної худоби; витрати на придбання інших матеріальних об'єктів тривалого користування з веденням капітального будівництва, проектно-дослідницьких і геологорозвідувальних робіт; витрати на придбання нематеріальних активів
Н.М. Ткаченко	Капітальні інвестиції – витрати на будівельно-монтажні роботи, придбання будівель або їх частин, обладнання, інструмента, інші капітальні роботи і витрати на проектно-пошукові роботи, геологорозвідувальні та бурові роботи, а також витрати на відведення земельних ділянок і переселення у зв'язку з будівництвом, на підготовку кадрів для підприємств, що будуються тощо

* Складено за публікаціями наведених авторів

Отже, фахівцям з обліку й оподаткування не вдалося поєднати умовно відокремлені економічну, фінансову, бухгалтерську та інші точки зору, остаточно узгодивши визначення капітальних інвестицій. Але така потреба об'єктивно обумовлена необхідністю поглибленого вивчення і відображення в

обліковій та аналітичній практиці повної, об’єктивної і достовірної інформації про капітальні інвестиції.

До теперішнього часу в жодному із затверджених П(С)БО і М(С)БО немає визначення терміну «капітальні інвестиції», що призводить до різного, навіть суперечливого його тлумачення в обліковій практиці. Тому більшість фахівців з обліку, серед яких Р.В.Бойко і З.В.Задорожний, доводять доцільність створення П(С)БО «Капітальні інвестиції», або ж хоча б доопрацювання П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» у напрямі розкриття поняття «капітальні інвестиції» та визначення основних методологічних засад їх обліку [9; 41]. Автор роботи поділяє таку точку зору, тому що зазначені зміни в П(С)БО сприятимуть адекватному поданню інформації про капітальні інвестиції у фінансовій звітності й більш повному забезпеченню інформаційних потреб аналізу.

Не тільки визначення капітальних інвестицій, але й розкриття їх функціонального призначення у розумінні різних авторів набуває дещо відмінного змістовного забарвлення. Функції капітальних інвестицій найчастіше розглядаються на таких рівнях: національного господарства, видів економічної діяльності та окремого підприємства.

Функціональна характеристика капітальних інвестицій з позицій національної економіки з урахуванням видів економічної діяльності знайшла відображення в працях В.Г.Федоренка, І.П.Вахріна та О.В.Крехівського.

Так, В.Федоренко [88, с.12-16] вважає, що капітальні інвестиції виконують три головні функції, а саме:

1) забезпечують економічне зростання та якісне оновлення основних засобів на принципово новій, конкурентоспроможній основі на рівні як окремого підприємства, так і національної економіки у цілому;

2) за їх рахунок здійснюються прогресивні структурні зміни в суспільному виробництві, які зачіпають найважливіші економічні пропорції;

3) за їх допомогою реалізуються досягнення науково-технічного прогресу і здійснюється підвищення на цій основі ефективності виробництва як на мікро, так і на макрорівні.

Причому В.Федоренко відмічає, що серед цих функцій на рівні національного господарства істотне значення має «оптимізація найважливішої економічної пропорції – співвідношення нагромадження і споживання». Від неї залежать темпи зростання виробництва, рівень споживання населення і ефективність суспільного відтворення. Уважно розглянувши такий набір функцій, можна стверджувати, що вони насамперед враховують функціональну спрямованість капітальних інвестицій на підвищення конкурентних позицій та ефективності функціонування окремих підприємств та економіки країни як єдиної системи завдяки пропорційному розвитку її структурних одиниць на якісно новому інноваційно-технічному підґрунті.

І.П.Вахрін [94, с.25] зазначає, що функціональна роль капітальних вкладень (інвестицій) знаходить прояв у наступному:

- вони є головним фактором створення основних засобів, реконструкції і розширення діючих підприємств, технічного переозброєння підприємств;

- за допомогою капітальних вкладень (інвестицій) здійснюється регулювання пропорцій і темпів розвитку основних засобів окремих виробництв і галузей господарства;

- за їх допомогою вирішуються проблеми соціального характеру (будівництво житла, установ освіти, охорони здоров’я, культури);

- за їх допомогою здійснюється регулювання розвитку всіх економічних районів країни;

- капітальні вкладення (інвестиції) покривають витрати на проектні та проектно-пошукові роботи.

Є сенс зазначити, що такий підхід до встановлення функцій капітальних інвестицій доповнює попередні погляди визнанням участі цих інвестицій, опосередкованої формами відтворення основних засобів, у регулюванні

економічного розвитку як окремих виробництв, так і їх груп в регіонально-галузевому масштабі.

Функціонально-цільова орієнтація вкладення капіталу, згідно з поглядами О.В.Крехівського [95, с. 8], пов'язана з:

а) одержанням економічних результатів, тобто економічного доходу (прибутку), високої рентабельності інших показників аналогічного змісту (реального ефекту);

б) забезпеченням виробничо-технічного і/або комерційного напрацювання у вигляді реконструкції виробництва, зміцнення позицій на ринку збуту продукції та інших майбутніх економічних результатів (потенційного ефекту);

в) досягненням загальноекономічних і соціально-політичних цілей: реструктуризацією народного господарства, створенням національного ринку, вирішенням екологічних проблем, розв'язанням соціальних і гуманітарних завдань та інших заходів схожого типу, зокрема зростанням престижу учасників інвестицій.

Як видно, ці функції відображають в основному характер впливу інвестицій на досягнення потенційних результатів (позитивних ефектів).

Підхід до функціонального визначення капітальних інвестицій на рівні окремого підприємства поданий в працях І.І.Вініченка та А.А.Пересади.

Зокрема, на думку І.І.Вініченка [92, с.4], інвестиціям (зокрема капітальним) притаманне виконання ряду найважливіших функцій, серед яких:

- забезпечення конкурентоспроможності продукції і підвищення її якості;
- структурна перебудова виробництва;
- створення необхідної сировинної бази для ефективного функціонування підприємств;
- вирішення соціальних проблем.

Слід констатувати, що в межах цього підходу представлений досить широкий діапазон функціональних властивостей капітальних інвестицій від

створення необхідної сировинної бази і структурно-якісних перетворень різних стадій виробництва до досягнення за їх допомогою соціальних ефектів.

З точки зору авторського колективу на чолі з А.А.Пересадою [93, с.16], капітальні інвестиції виконують такі основні функції:

1) забезпечують приріст нових основних засобів та інших необоротних активів;

2) покривають витрати на основні засоби, що вибувають з експлуатації;

3) створюють необхідний запас для безперервності будівництва об'єктів на майбутній період.

Варто відмітити, що таке сприйняття функцій капітальних інвестицій відображає переважно їх значення для фінансування потреб безперервного відтворення необоротних активів.

Перелік функцій капітальних інвестицій, що представлений в економічній літературі різними групами авторів, концентрується на кращому висвітленні тієї чи іншої сторони функціонального призначення таких інвестицій. Тому виникає потреба в систематизації і уточненні формулювання деяких функцій. З точки зору автора дипломної роботи, до основних функцій капітальних інвестицій на рівні підприємства рекомендується відносити такі:

1) підвищення конкурентних позицій та ефективне функціонування окремих підприємств на інноваційно-технічному підґрунті;

2) участь у фінансуванні потреб безперервного відтворення необоротних активів та у створенні необхідної ресурсної бази для структурно-якісних перетворень продукції на різних стадіях виробництва;

3) забезпечення регулювання економічного розвитку як окремих виробництв, так і їх груп за регіональними ознаками та за видами економічної діяльності;

4) одержання майбутніх позитивних результатів у формі прибутку (доходу) та інших корисних ефектів (соціального, екологічного, інноваційного тощо).

Виходячи із запропонованих функцій, потребує розширення класифікація капітальних інвестицій, зокрема за цільовим призначенням та джерелами фінансування.

1.2. Нормативно-правова база обліку і оподаткування капітальних інвестицій

Поступова трансформація законодавчого трактування терміну „інвестиції" простежується, починаючи із Закону України „Про інвестиційну діяльність", введеному в дію 18 вересня 1991 р. з наступними змінами і доповненнями. Відповідно до нього інвестиціями визнають „всі види майнових та інтелектуальних цінностей, які вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект... Інвестиції у відтворення основних засобів і на приріст матеріально-виробничих запасів здійснюються у формі капітальних вкладень" [5, с.15].

У Податковому кодексі поняття інвестицій знайшло подальший розвиток та розглядається як „господарська операція, яка передбачає придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та цінних паперів в обмін на грошові кошти або майно. Інвестиції поділяються на капітальні, фінансові та реінвестиції. Капітальні інвестиції являють собою господарські операції з придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації" [4].

Відповідно до статті 326 Господарського кодексу України від 16 січня 2003 р. № 436-IV, який набрав чинності з 1 січня 2004 р., „інвестиціями у сфері господарювання визнаються довгострокові вкладення різних видів майна, інтелектуальних цінностей та майнових прав в об'єкти господарської діяльності з метою одержання доходу (прибутку) або досягнення іншого соціального ефекту", а у статті 327 зазначено, що „інвестування відтворення основних

фондів і приросту матеріально-виробничих запасів здійснюється як капітальні вкладення" [2, с. 188, 189].

В цілому, законодавчо обумовлена термінологічна характеристика капітальних інвестицій узгоджується з П(с)БО 7 і 8, а також інструктивними матеріалами і методичними рекомендаціями з обліку основних засобів та інших необоротних активів, хоча залишаються окремі різночитання у фінансовому і податковому обліку.

Відповідно до „Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів", затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561 [8, с.3-4], 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.

Вартість робіт, що призводять 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.

До такого поліпшення відносять:

а) модифікацію, модернізацію об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

б) заміну окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

в) впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;

г) добудову (надбудову) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/ або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання [8, с. 7].

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 аудиту .

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

Вже на стадії віднесення об'єкта капітальних інвестицій до основних засобів виникають розбіжності між податковим та бухгалтерським обліком. В податковому обліку основні засоби (фонди) – це „матеріальні цінності, призначені платником податків для використання в його господарській діяльності протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей і вартість яких поступово зменшується в зв'язку з фізичним або моральним зносом" [4, с.11-19]. У бухгалтерському обліку – це „матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва, 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 триває більше одного року)" [14, с.33].

Забезпечення узгодженості обліку капітальних інвестицій виставляє на перший план завдання усунення різночитання нормативних документів, що стосуються термінології і розкриття економічного змісту показників, які є основними при формуванні господарюючими суб'єктами облікової політики.

Залишається невирішеною проблема класифікації основних засобів як об'єктів капітальних інвестицій. У прийнятих нормативних документах, що регулюють бухгалтерський та податковий облік, немає єдиного підходу до

розподілу їх за групами. Відповідно до податкового законодавства основні засоби поділяють на чотири групи:

група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки і їх частини, вартість капітального поліпшення землі;

група 2 – автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське устаткування, пристрої та пристосування до них;

група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;

група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їх програмне забезпечення, пов’язані з ними засоби зчитування або друкування інформації, інші інформаційні системи, телефони, мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів) [4, с.11-19].

У бухгалтерському обліку [8, с.3-13; 12, с.23-26] об’єкти основних засобів розподілено на три групи і 16 підгруп, з яких 9 відносять до основних засобів, 7 – до інших необоротних матеріальних активів і окремо виділено групу – незавершені капітальні інвестиції. При цьому підприємства можуть самостійно розширювати зазначену класифікацію в межах груп (підгруп) основних засобів на власні, орендовані тощо, а також установлювати вартісні межі основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів. Як видно з наведеного, побудова класифікації основних засобів ґрунтується на різних методичних підходах. Внаслідок цього в господарській практиці співіснує дві різні за структурою класифікації основних засобів.

Одним із недоліків є те, що податковим законодавством класифікація основних засобів орієнтована в основному на малі підприємства, для яких досить вагомими є основні фонди груп 2 і 4. В аналітичному плані така класифікація не влаштовує великі підприємства. Адже якщо вилучити автомобільний транспорт, інструменти та електронно-обчислювальну техніку, то отримаємо чисто господарський і виробничий інвентар, на частку якого

припадає всього 1,5 – 2% основних засобів. Суперечливим є включення до складу основних засобів незавершених капітальних інвестицій, оскільки з П(с)БО 7 „Об'єкт основних засобів – це завершений пристрій із усіма пристосуваннями і приладдями до нього", які підлягають амортизації, а незавершені капітальні інвестиції амортизації не підлягають [49, с.46].

До того ж, дати початку нарахування амортизації придбаного об'єкта основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку не співпадають. Нарахування амортизації в бухгалтерському обліку починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним до корисного використання, тобто після місяця, в якому об'єкт був введений в експлуатацію. В податковому обліку амортизація починає нараховуватися тільки з наступного кварталу, причому по об'єктах 2 і 3 груп основних засобів у складі балансової вартості відповідної групи.

Досягнення узгодженості між бухгалтерським та податковим обліком об'єктів капітальних інвестицій було б можливим, якби підприємства мали б право на застосування у бухгалтерському обліку всіх норм, регламентованих Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств" [4, с.11-19], зокрема тих, 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. Однак такий підхід означав би невиконання вимог П(с)БО 7.

Фінансовий облік основних засобів ведуть окремо за кожним об'єктом. У податковому обліку основні засоби обліковують окремо лише за об'єктами групи 1. У групах 2, 3 і 4 обліковують сукупну вартість усіх об'єктів.

Основні засоби у фінансовому обліку відображаються за первісною (справедливою) вартістю. У податковому обліку до уваги беруть тільки залишкову (балансову) вартість основних засобів. У фінансовому обліку навіть повністю амортизовані об'єкти продовжують обчислювати аж до їх ліквідації чи продажу.

Невиробничі основні засоби у податковому обліку не враховуються, на відміну від фінансового, де відображаються всі без винятку основні засоби [95, с.25].

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.

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 капітальних інвестицій та формування інвестиційно-амортизаційної політики підприємств.

1.3. Методика обліку і оподаткування капітальних витрат у системі національних та міжнародних стандартів

В МСФЗ оцінка необоротних активів при надходженні регулюється МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 23 «Витрати на позики», МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», МСБО 2 «Запаси», МСБО 37 «Забезпечення. Непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» тощо.

Для визначення балансової вартості активів у МСФЗ передбачено такі види оцінки: історична (фактична) собівартість, поточна (відновлювальна) собівартість, чиста вартість реалізації, ринкова вартість, сума очікуваного відшкодування, теперішня вартість, справедлива вартість. Згідно з МСБО 16, об'єкт основних засобів, який задовольняє критеріям для визнання активом, слід оцінювати за його собівартістю.

Принципи бухгалтерського обліку США (US GAAP) передбачають включення до вартості капітального будівництва та оцінки створених необоротних активів таких витрат:

1) вартості підготовки будівельного майданчика;
2) початкових витрат на транспортування та заготівельних витрат основних засобів;
3) витрат зі страхування ризиків;
4) витрат на установку, монтаж та налагодження;
5) витрат на послуги спеціалізованих підприємств та фахівців (архітекторів, інженерів, юристів, проектантів та інших).

Для наближення історичної собівартості об'єктів капітальних інвестицій до їх ринкової вартості у вітчизняному обліку існує переоцінка необоротних активів на дату балансу. Проте проведення переоцінки згідно законодавства України не є обов'язковим. Це певним чином пов'язано з необхідністю

поповнення державного бюджету через збільшення податкових надходжень. Адже заниження вартості необоротних активів, які знаходяться на балансі підприємств, зумовлює завищення величини прибутку, що підлягає оподаткуванню, через штучно занижені валові витрати підприємства й амортизацію. У той же час для підприємств необов'язкова переоцінка приводить до подання викривленої фінансової звітності із недостовірними показниками та усіма випливаючими негативними наслідками. Справедлива вартість активів може як збільшуватися (проводиться дооцінка), так і зменшуватися (проводиться уцінка). Дооцінки та уцінки можуть чергуватися, тобто один і той же об'єкт може спочатку бути дооцінений, а через деякий час уцінений, та навпаки.

Відповідно до П(С)БО 7, підприємство повинно переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість більш як на 10% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Також на ту саму дату потрібно здійснити переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить об'єкт. Переоцінка нематеріальних активів на дату балансу згідно з П(С)БО 8 здійснюється аналогічно, але про різницю вартості в 10% нічого не сказано. Натомість вона здійснюється тільки для об'єктів, щодо яких існує активний ринок.

Якщо об'єкт переоцінюється вперше, то сума дооцінки включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат. Якщо ж об'єкт переоцінюється повторно, необхідно визначити суму попередніх переоцінок. Ця сума може бути дооціночною (якщо раніше проводилася лише дооцінка, або якщо сума всіх попередніх дооцінок перевищує суму всіх попередніх уцінок) або уціночною (якщо раніше проводилася лише уцінка, або якщо сума всіх попередніх уцінок перевищує суму всіх попередніх дооцінок).

Відповідно до п.8 П(С)БО 7 та п.11 П(С)БО 8 витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості необоротних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу, за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості

кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Згідно з П(С)БО 31, важливою для обліку капітальних інвестицій є процедура капіталізації фінансових витрат, тобто включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційних активів, до яких належать незавершені капітальні інвестиції та інвестиційна нерухомість. Капіталізація фінансових витрат (тобто відсотки за користування позиками включаються до собівартості кваліфікаційного активу) здійснюється тільки протягом періоду створення кваліфікаційного активу. Вона починається у тому періоді, в якому визнані витрати на створення кваліфікаційного активу і фінансові витрати, а припиняється після введення такого активу в експлуатацію. При розрахунку суми фінансових витрат, які капіталізуються, потрібно визначити витрати на створення кваліфікаційного активу та норму капіталізації фінансових витрат, яку обчислюють, як середньозважену величину фінансових витрат на всі непогашені запозичення підприємства протягом звітного періоду.

У МСФЗ передбачено можливість альтернативного підходу до питання капіталізації відсотків за кредитами, що рекомендовані МСБО 23 «Витрати на позики». Тому в практиці бухгалтерського обліку окремих країн визнано прийнятним включення до первісної вартості основних засобів витрат на сплату відсотків за користування кредитами, пов’язаними зі створенням (придбанням) останніх. До таких країн належать: Італія, Іспанія, Бельгія, Нідерланди, Португалія, Франція, США та ін. В Італії до складу вартості можна включати і деяку частину відсотків до сплати, накопичених за період виробництва чи приведення до робочого стану даного активу. В Німеччині відсотки за кредит дозволяється включати до витрат на будівництво основних засобів тільки в тих випадках, коли існує тісний зв’язок між цими активами та позиковим капіталом. У Швеції витрати на виплату відсотків за позиковими коштами включаються до частини вартості основних засобів при їх освоєнні. У Франції можливість включення відсотків за кредит до первісної вартості при спорудженні об’єктів основних засобів поєднується з одночасним виключенням цих фінансових витрат з бази оподаткування незалежно від того, капіталізовані

вони в обліку чи ні. В Португалії необоротні активи обліковуються за вартістю, в яку можуть бути включені фінансові витрати на придбання та обслуговування основних засобів. В Російській Федерації та Республіці Білорусь нормативною базою бухгалтерського обліку передбачено, що до первісної вартості основних засобів, придбаних за плату, включаються відсотки за позиковими коштами.

Узагальнивши досвід розвинених країн щодо капіталізації фінансових витрат та доцільності їх віднесення до вартості придбаних (створених) необоротних активів, пропонується ініціювати внесення змін у систему національного обліку і звітності в частині включення до первісної вартості матеріальних та нематеріальних необоротних активів витрат на сплату відсотків за використаними на їх придбання кредитами. Це дозволить підприємствам:

- формувати об’єктивну первісну вартість необоротних активів, що позитивно відобразиться на повноті та достовірності фінансової звітності;

- позбутися дуже кропітких та складних процедур розрахунку суми фінансових витрат, які капіталізуються, визначення норм капіталізації фінансових витрат та середньозваженої величини фінансових витрат на всі непогашені запозичення підприємства протягом звітного періоду; в цьому випадку детальний розрахунок витрат на сплату відсотків буде проводити безпосередньо установа-кредитор з наданням повного пакету підтверджуючих документів;

- збільшити розмір амортизаційних відрахувань, що позначиться на зростанні величини інвестиційних ресурсів підприємства в наступному періоді та стимулюватиме здійснення нових капітальних інвестицій;

- оподатковувати реальну суму прибутку, що не містить додаткового оподатковуваного доходу від занижених валових витрат, які зумовлені заниженням вартості придбаних (створених) необоротних активів та нарахованої на них амортизації;

- підвищити прозорість та об’єктивність обліково-звітної інформації.

З точки зору фахівців капітальні інвестиції мають певні позитивні риси порівняно з фінансовими інвестиціями:

а) капітальні інвестиції забезпечують інфляційний захист вкладених коштів, тому що темпи зростання цін на ці об’єкти не тільки не відповідають, але в багатьох випадках навіть перевищують темпи зростання інфляції;

б) при вкладанні коштів в об’єкти капітального (реального) інвестування нерідко досягається вища віддача капіталу, ніж за довгостроковими вкладеннями в акції, облігації, валюту й інші фінансові інструменти;

в) капітальні інвестиції є найефективнішим інструментом забезпечення високих темпів розвитку та диверсифікації діяльності підприємств відповідно до обраної ними загальної економічної стратегії.

На сучасному етапі Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, яку затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291, не передбачено чіткого і систематизованого утворення та відображення в обліку джерел фінансування капітальних інвестицій при придбанні та створенні (будівництві) необоротних активів. Зарахування на баланс необоротних активів проводиться записом:

Дебет 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи» тощо

Кредит 15 «Капітальні інвестиції».

Переважна більшість бухгалтерів-податківців і науковців сходиться на тому, що одним з найважливіших проблемних питань в обліку капітальних інвестицій є формування інформації про джерела їх фінансування з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку

РОЗДІЛ 2
ОЦІНКА РІВНЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ПАТ «ІНГУЛЕЦЬКИЙ ГЗК»

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

Публічне акціонерне товариство «Інгулецький гірничо-збагачувальний комбінат» – одне з найбільших підприємств гірничодобувної промисловості Європи з завершеним циклом підготовки доменної сировини для металургійної промисловості. Підприємство виробляє до 45% (11 млн. тон) залізорудних окатишів і близько 20% (13,3 млн. тон) залізорудного концентрату в Україні. ВАТ «Інгулецький ГЗК» є акціонерним товариством відкритого типу з колективною формою власності та входить до складу гірничорудного дивізіону Групи Метінвест. Юридична адреса підприємства: 50079, м. Кривий Ріг, Тернівського району, Дніпропетровської обл., Площа Комсомолу України 1; код ЄДРПОУ – 00191023; банківські реквізити: розрахунковий рахунок № 26003117700 в Центральному відділенні ПАТ «ПУМБ» у м. Кривий Ріг, МФО 334970.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Метінвест Холдинг» – міжнародна вертикально-інтегрована гірничо-металургійна компанія, акціонерами якої є СКМ (75%) і група компаній «Смарт-холдинг» (25%), які беруть участь в управлінні групою «Метінвест» на партнерських засадах. Об'єднання гірничо-металургійних активів СКМ і «Смарт-холдингу» в межах «Метінвесту» почалося в 2019 році. Виробничі потужності підприємств Метінвесту дозволяють не лише повністю задовольняти власні потреби в сировині, рідкій сталі і напівфабрикатах, але й забезпечувати значну частину українських та європейських підприємств, а також металургію Азії.

На базі Першотравневого, а згодом Ганнівського родовища залізистих кварцитів Криворізького залізорудного басейну у 1960 році розпочато будівництво комбінату. В 1963 році введено в дію першу збагачувальну

фабрику, а в 1978 році – другу, де виробляли залізорудний концентрат та офлюсовані окатиші. У 1996 році відбулася зміна форми власності комбінату на відкрите акціонерне товариство (85% акцій знаходились у власності держави). Середньооблікова чисельність штатних працівників комбінату складає близько 10 тис. осіб.

На даний час до складу підприємства поряд з двома кар'єрами проектною потужністю 48,5 млн. сирої руди на рік, входять дві збагачувальні фабрики потужністю 20,5 млн.тон залізорудного концентрату на рік, три грудкувальні фабрикики, потужністю 16,3 млн.тон окатишів на рік та допоміжні цехи. З урахуванням потенційних виробничих можливостей річне виробництво концентрату може бути забезпечене на рівні 20,5 млн.тон (вмісту заліза 65%), окатишів – 14,5 млн.тон. Сировинною базою комбінату виступають залізисті кварцити Першотравневої ділянки й Ганнівське родовище, що відробляється відкритим способом.

ПАТ «Інгулецький ГЗК» є підприємством гірничодобувної промисловості, основними видами діяльності якого є: добування залізних руд, інші види оптової торгівлі, діяльність автомобільного вантажного транспорту. В межах основної діяльності залізорудного комбінату ведеться видобуток та збагачення магнетитових руд, виробництво залізного концентрату, залізорудних окислених окатишів та іншої залізорудної сировини. Основним методом збагачення виступає магнітний у слабкому полі. Технологічна схема включає 4 стадії попереднього дроблення, 3 стадії подрібнення і 5 стадій магнітної сепарації. У кожній стадії отримують відходи, а промисловий продукт переробляється далі. У результаті повного циклу збагачення із руди (з вмістом заліза 31,2 -33,6 %) отримують концентрат з вмістом заліза 65,04-65,15 %. В середньому на рік комбінат випускає 7 млн. тон концентрату і 5,6 млн. тон окатишів з масовою часткою заліза 60,5 – 60,6 %.

Специфічними особливостями гірничодобувної промисловості являються досить великі масштаби виробництва та складність технологічного процесу. На підприємствах даної галузі домінуюча роль належить капіталу, що виявляється у високій фондомісткості продукції. Фондомісткість продукції даної галузі в

Україні приблизно у 2-2,5 рази перевищує середній показник по народному господарству країни в цілому. Для підприємств гірничодобувної промисловості колосальне значення має проблема компенсації витрат на геологорозвідувальні роботи, які на підприємствах даної галузі промисловості перевищують 50 % усього обсягу інвестицій.

Отже, особливість потенціалу підприємств добувної промисловості полягає у деформації їх структури в напрямку зростання частки виробництва, що обумовлено значними вартісними показниками основних виробничих фондів. Розглядаючи загальну структуру потенціалу підприємств цієї галузі можна стверджувати, що саме вартість, технічний стан, рівень прогресивності основних фондів на 60 % обумовлюють розмір їх потенціалу.

Ще однією особливістю процесів формування потенціалу підприємств гірничодобувної галузі є визначальний вплив природних чинників на діапазон коливань витрат в окремих підприємствах. До них можуть бути віднесені: гірничо-геологічні умови розробки родовищ (розмір промислових запасів, потужність рудного покладу, глибина розробки, кут падіння вугільних шарів або рудних тіл, обводненість родовища і т. п.); властивості корисних копалин (вміст корисних компонентів і шкідливих домішок у добутій руді, об'ємна вага руди, міцність руди в масиві); географічний чинник (відстань від родовища до транспортних шляхів загального користування, до головних пунктів споживання, віддаленість від джерел енергії тощо). Дослідження стану гірничодобувної галузі засвідчило, що вона є однією з найважливіших галузей народного господарства України, так як на сьогоднішній день спостерігається дефіцит залізної сировини як для внутрішнього так і зовнішнього ринку України.

Основними споживачами продукції комбінату є: «Запоріжсталь», «Арселор міттал Кривий Ріг», ДМК ім. Дзержинського, ДМЗ ім. Петровського, а також металургійні комбінати Польщі, Чехії, Словаччини, Румунії, Австрії, Болгарії, Сербії, Турції та Китаю.

Керівництво ПАТ «Інгулецький ГЗК» здійснюється в особі голови правління. Система керування передбачає чітке розмежування управлінських функцій апарату керування об’єднанням і структурними підрозділами. Їхню

роботу забезпечують різні допоміжні підрозділи.

Організаційна структура підприємства є лінійно-функціональною. До складу комбінату входять 30 промислових цехів та 40 підрозділів непромислового характеру. Основними технологічними цехами є: Першотравневий кар'єр, Ганнівський кар'єр, Дробильні фабрики №1 (ДФ-1), №2 (ДФ-2) і №3 (ДФ-3), Збагачувальні фабрики №1 (РЗФ-1) та №2 (РЗФ-2), Цех виробництва окатишів №1 (ЦВО-1) та Цех виробництва окатишів №2 (ЦВО-2). Виробничу діяльність комбінату підтримують 3 допоміжні структурні підрозділи невиробничого характеру.

Виробничу діяльність видобувних та переробних цехів забезпечують допоміжні цехи: управління залізничного транспорту у складі 4-х цехів: 2 цеха по вивезенню гірничої маси з кар'єрів, цех відвантаження готової продукції, цех по ремонту рухомого составу; гірничо-транспортні цехи (ГТЦ-1, ГТЦ-2), цех по ремонту технологічного обладнання, автотранспортний цех, цех технічної води і шламового господарства, теплосиловий цех, цех мереж та підстанцій, цех технологічної диспетчеризації, центральна лабораторія, інформаційно-обчислювальний центр, цех підготовки виробництва, ремонтно-будівельний цех, цех оздоровлення та відпочинку та житлово-господарський цех.

Метою діяльності ПАТ «Інгулецький ГЗК» є забезпечення потреб національної економіки України і споживачів інших країн металургійною сировиною, включаючи видобуток залізної руди, виробництво концентрату і його огрудкування, одержання прибутку і задоволення інтересів трудового колективу, а також отримання прибутку за рахунок усіх видів виробничої, комерційної, торгівельної, фінансової, посередницької та інших видів діяльності.

Значне місце в роботі комбінату відведено переробці розкривних порід і відходів збагачення. Розкривні породи використовуються у виробництві керамічних виробів, будівельного та керамічного щебеню. З відходів збагачення добувається пісок, що використовується для одержання важких бетонів, цегли і легких пористих бетонів.

Предметом діяльності підприємства є:

- видобуток залізної руди, іншої сировини, виробництво і реалізація сировини, концентрату, окатишів та нерудних матеріалів;

- пошук, розвідка і розробка рудних, нерудних і техногенних родовищ корисних копалин;

- виконання науково-дослідних, проектно-конструкторських, проектних, ремонтно-будівельних, монтажних та інжинірингових робіт;

- збирання і переробка твердих і рідких відходів виробництва, в тому числі таких, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння та їх брухт;

- виробництво слюдяного концентрату;

- виробництво товарів широкого вжитку;

- здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Проектна потужність комбінату по сирій залізній руді складає 48,5 млн. тон, у тому числі Першотравневий кар'єр – 30,5 млн. тон, Ганнівський кар'єр – 18,0 млн. тон, по виробництву концентрату – 20,47 млн. тон, по виробництву окатишів – 16,3 млн. тон.

Так, у 2021 році 7 % виробленого товарного концентрату ПАТ "Інгулецький ГЗК" було реалізовано українським підприємствам, а решту - 93% від виробленого товарного концентрату, комбінат експортував до стран Східної та Центральної Європи: Польщі, Чехії, а також відбувалися поставки до Китаю. ПАТ «Північний ГЗК» у 2021 році 86% вироблених обкотишів реалізував українським металургійним підприємствам 14% окатишів було поставлено на ринок Європи. ПАТ «Північний ГЗК» конкурує з українськими підприємствами, а саме з «Центральним ГЗК», який займає перші позиції на ринку концентрату, ПАТ «Південний ГЗК», ПАТ «Центральний ГЗК», «Арселор Міттал» (НКГЗК) та російськими комбінатами «Лебединський ГЗК», «Михайлівський ГЗК», а також КЗРК, Суха Балка, Яковлевський рудник. Головними чинниками, які безпосередньо або опосередковано впливали на конкурентоспроможність ПАТ «Північний ГЗК» на залізорудному ринку у 2021 році, були такі фактори:

- світова криза та криза в металургійній галузі;

- високий ступінь конкуренції на ринку ЗРС, зумовлений перевищенням

пропозиції над попитом ЗРС;

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

- конкурентоздатність продукції;

- ринкова ціна та постійне виконання договірних домовленостей з поставок продукції.

Цінова політика будується на принципах взаємовигідних відносин між виробниками ЗРС та їх споживачами с урахуванням усіх вищезазначених факторів.

З 2020 року металургія переживає загальний спад виробництва. В результаті розбалансування економіки країни і тиску з боку державних монополій собівартість вітчизняної продукції різко зросла, що в умовах світової економічної кризи, стало особливо згубним для гірничо-металургійної галузі України. Коли ціни на світових ринках впали, продукція українських виробників виявилася неконкурентоздатною, її собівартість виявилася вище за світові ціни. Як результат - різкий спад виробництва і зупинка металургійних комбінатів по усій Україні. Складна ситуація на внутрішньому ринку залізорудної сировини вплинула і на виробничо-господарську діяльність і Північного ГЗК. Впродовж першого кварталу 2021 року комбінат працював нижче за свої можливості. У цей період велася інтенсивна робота з пошуку нових напрямків збуту готової продукції, встановлювалися контакти з потенційними споживачами. З квітня минулого року почалося збільшення обсягів виробництва, яке вдалося досягти завдяки вдалій інвестиційній політиці керівництва, модернізації виробничого процесу і узгодженій роботі усіх технологічних ланок комбінату. За 2021 рік комбінатом вироблено товарної продукції і надано послуг на суму 5 млрд 922 млн.грн., що на 287 млн.грн. більше запланованих. Видобуток залізної руди склав 28 млн. 467,5 тис.тонн, що на 30,5 тис.тонн більше плану, із вмістом заліза магнітного - 27,29 % (при плані - 26,69 % Fe магн.). Виїмка вскриші склала 26,8 млн.куб.м, або 102,3% до плану. У 2021 році ПАТ «Інгулецький ГЗК» збільшив обсяги виробництва

концентрату в порівнянні з 2020 роком на 9,2% до 13 млн. 760 тис.тонн. Це кращий показник для комбінату з 1991 року, а для РОФ-1 з 1978 року. Обсяг виробництва окатишів збільшився на 0,2% до 9,44 млн.тонн окатишів. З них вироблено 832 тис.тонн з основністю 0,12; 6,71 млн.тонн з основністю 0,5 і 1,9 млн.тонн з модулем основності 0,8. У 2021 році ПАТ «Інгулецький ГЗК» поліпшив якість залізорудної сировини, що виробляється, збільшивши загальний вміст заліза в залізорудному концентраті до 66,57% в порівнянні з 66,05% в 2020 році. Фактичні витрати на виробництво, адміністративні витрати і витрати на збут товарної продукції склали 3 млрд. 971 млн. грн., що на 1 млрд. 217 млн. грн. більше, ніж в 2020 р. Виробнича собівартість товарної продукції збільшилася порівняно з минулим роком на 833 млн.грн. з наступних причин:

1. За рахунок зростання обсягів виробництва на 154,6 млн. грн.

2. В результаті підвищення цін на паливно-енергетичні і основні матеріальні ресурси, а також послуги з вибухових робіт додаткові витрати склали 301,7 млн.грн., у тому числі: - електроенергія - 109,3 млн. грн. (зростання ціни на 18,0 %); - газ - 162,2 млн. грн. (зростання ціни на 77,1 %); - кулі, що мелють - 18,5 млн. грн. (зростання ціни на 10,8 %); - бентоніт - 2,7 млн. грн. (зростання ціни на 6,2 %); - вапняк - 5,5 млн. грн. (зростання ціни на 9,5%); - футерувальна сталь - 8,6 млн. грн. (зростання ціни на 27,2 %); - гума автомобільна - 6,6 млн. грн. (зростання ціни на 18,1 %); - мастильні матеріали - 2,0 млн. грн. (зростання ціни на 15,5 %); - фільтроткань - 1,5 млн. грн. (зростання ціни на 100,5 %); - покупна теплоенергія - 1,3 млн. грн. (зростання ціни на 29,7 %); - вода питна - 1,6 млн. грн. (зростання ціни на 46,3 %); - госп.стоки - 1,3 млн. грн. (зростання ціни на 58,2 %); - послуги по взривних роботах - 7,3 млн. грн. (зростання ціни на 4,8 %).

3. За рахунок інших чинників собівартість збільшилася на 439,9 млн. грн., у тому числі виросли амортизаційні відрахування, у зв'язку з переходом на облік згідно з МСФО з 1 січня 2021 року.

4. Податки і обов'язкові платежі збільшилися на 14,4 млн.грн., в т.ч. зростання плати за надра на 18,5 млн. грн. пов'язане із зростанням ставки

оподаткування.

Зростання собівартості вдалося частково стримати завдяки проведенню комплексних організаційно-технічних заходів. Зниження питомих витрат матеріальних ресурсів зменшило собівартість на 24,1 млн. грн., у тому числі: - тіла, що мелють, - 11,7 млн. грн.; - електроенергія - 14,5 млн. грн.; - дизпаливо - 14,2 млн. грн.; - футерувальна сталь - 3,6 млн. грн.; - колосники - 6,1 млн. грн.; Виробнича собівартість 1 тонни виробленого концентрату за 2021 рік збільшилася проти отриманої за 2020 рік на 10,8% . Виробнича собівартість 1 тонни вироблених обкотишів у 2021 році зросла на 28,3 % проти 2020 рооку.

Станом на 31.12.2021 року кредиторська заборгованість товариства склала 3 млрд. 992,4 млн. грн., що на 2 млрд. 77,1 млн. грн. більше аналогічного показника 2020 року. Дебіторська заборгованість перед комбінатом на 31.12.2021 року склала 8 млрд. 849 млн. грн. У звітному році комбінат вчасно й у повному обсязі здійснював поточні платежі в бюджет, пенсійний фонд, вчасно виплачував заробітну плату працівникам комбінату.

Показник фондовіддачі у 2021 році значно знизився порівняно з попереднім через придбання, поліпшення, оренду та створення нових основних фондів та склав 0,733. Рентабельність товарної продукції знизилась на 11,43 тис.грн (на 38,24%), що відбулося через стрімке зниження чистого прибутку у звітному році (на 43,94%) та збільшення виручки від реалізації. Витрати на 1 грн. товарної продукції склали 0,56, що на 47,2% нижче від показника попереднього періоду.

Таким чином, для оптимізації техніко-економічних показників ПАТ «Інгулецький ГЗК» розроблені наступні завдання й цілі:

1) Виконати ключові виробничі й фінансові показники на 2023 рік.

2) Виконати програму капітальних інвестицій для нарощування виробничої потужності по виробництву концентрату і поліпшення технічного стану основних фондів.

3) Знизити питомі норми витрат енергоресурсів і основних нормованих матеріалів.

4) Розробити "Техніко-економічний розрахунок доцільності реконструкції збагачувального виробництва" з метою збільшення вмісту заліза в концентраті до 68,5-69,0%.

5) Розпочати розробку ТЕО «Реконструкція існуючого хвостосховища з нарощуванням огороджуючих споруд до граничних позначок та вибір майданчику під будівництво нового хвостосховища в зв'язку з зростанням продуктивності комбінату».

6) Забезпечити геолого-економічну оцінку Ганнівського родовища з наступним узгодженням запасів ГКЗ України.

7) Розробити проект гірничого відводу шахти "Першотравнева".

8) Продовжити розвиток інформаційної системи з застосуванням програмного забезпечення GEMS (Gemcom Enterprise Mining System) геолого-маркшейдерського забезпечення, проектування і планування відкритих гірничих робіт.

Основні виробничі засоби в процесі експлуатації зазнають фізичного та морального зносу і втрачають свої експлуатаційні якості. У зв'язку з цим, здійснення капітальних інвестицій є основною умовою виробничого процесу. Від їх своєчасності та якості залежить ефективність використання основних виробничих засобів на підприємстві.

Аналіз щорічних обсягів капітальних інвестицій підприємств промисловості України у фактичних цінах **(**рис. 2.1**)** виявив досить інтенсивне збільшення масштабів капітального інвестування у відтворення основних засобів підприємств протягом останніх років.

Програмою розвитку підприємства також передбачено впровадження проекту технічного переоснащення та модернізації гірничо-збагачувального комплексу підприємства, що передбачає, зокрема, заміну, а також відновлення основного гірничого обладнання, будівельних конструкцій будинків і споруд; модернізацію комп’ютерного геологічного моделювання гірничих робіт GEMS у Першотравневому і Ганнівському кар'єрах; впровадження автоматизованої

системи диспетчерського керування гірничотранспортним устаткуванням із застосуванням GPS систем і т.д.

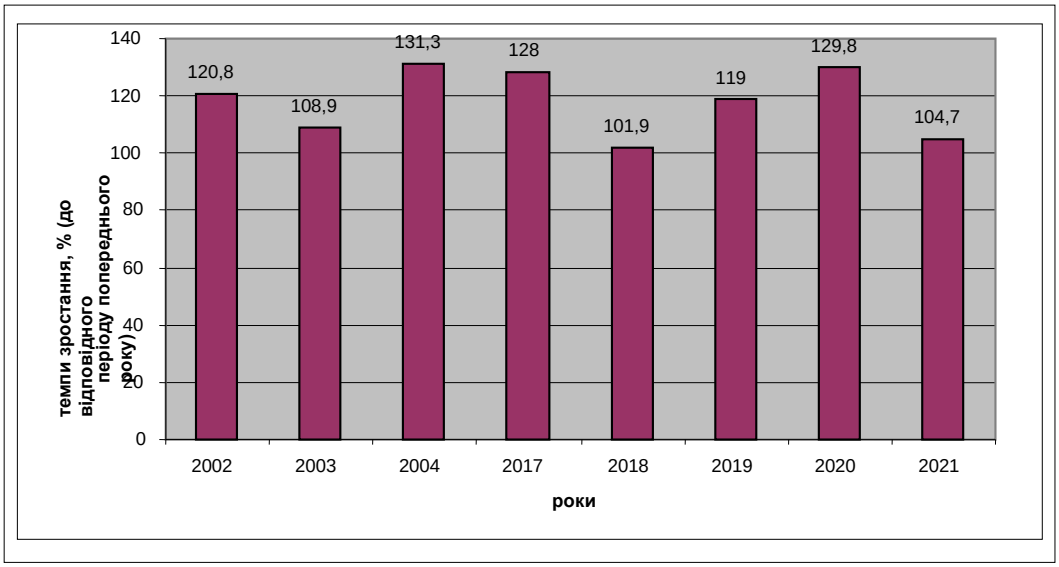


Рис. 2.1. Динаміка капітальних інвестицій підприємств промисловості України у фактичних цінах

Аналіз динаміки щорічних обсягів капітальних інвестицій, що проведений на гірничо-збагачувальних комбінатах Кривбасу за 2000-2021 рр. у діючих цінах (рис. 2.2), виявив тенденцію до збільшення масштабів капітальних інвестицій по всіх підприємствах галузі. підприємств.

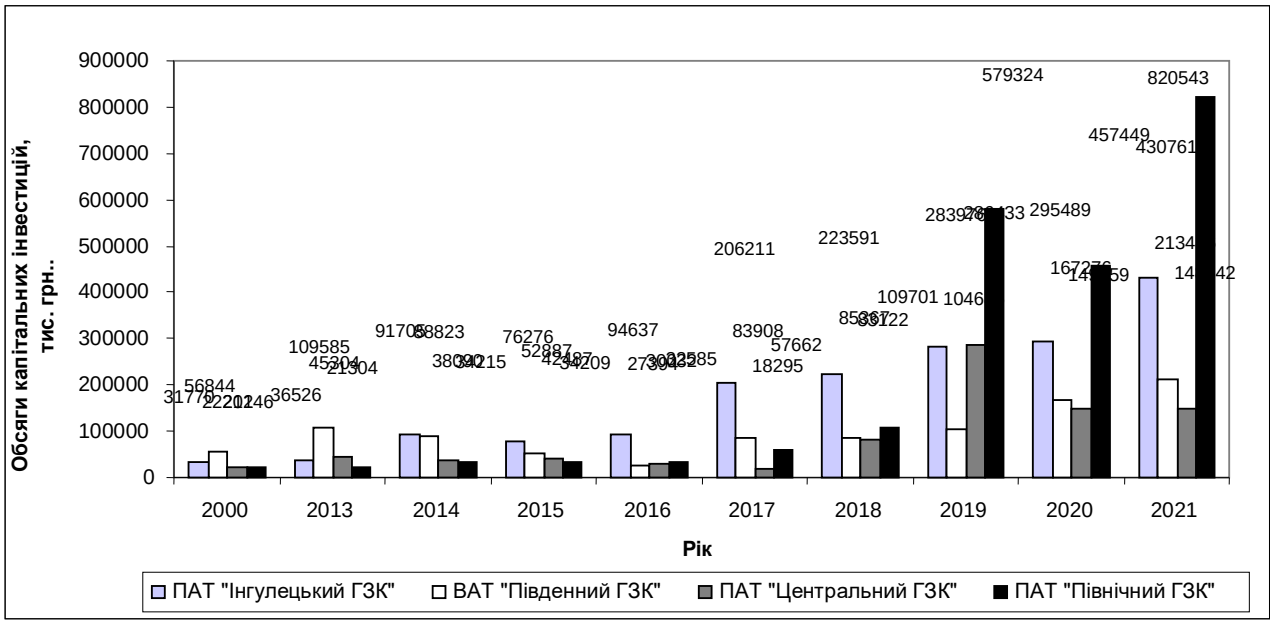


Рис. 2.2. Динаміка капітальних інвестицій залізорудних комбінатів Кривбасу за 2000-2021 рр. у діючих цінах*

* Складено автором за даними річної фінансової звітності» ГЗК м. Кривий Ріг

Така тенденція є досить сприятливою для розвитку галузі і оновлення технічної бази гірничо-збагачувальних підприємств.

Був проведений розрахунок ймовірності банкрутства за моделями Е.Альтмана та Г.Спрінгейта (Табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Розрахунок ймовірності банкрутства гірничо-збагачувальних комбінатів України за даними фінансової звітності 2021 р.*

Коефіцієнт ймовірності банкрутства / **Залізорудні підприємства**	Модель Е. Альтмана (коефіцієнт Z)	Модель Г. Спрінгейта (коефіцієнт S)
ПАТ «Інгулецький ГЗК»	5,26	4,891
ПАТ «Центральний ГЗК»	4,36	3,91
ПАТ «Центральний ГЗК»	3,92	3,65
ПАТ «Південний ГЗК»	2,25	2,11
Граничні значення коефіцієнтів	1,23	0,862

* Розраховано за даними фінансової звітності ГЗК з використанням моделей Е.Альтмана і Г.Спрінгейта

У результаті проведених розрахунків ймовірності банкрутства ПАТ «Інгулецький ГЗК» за даними фінансової звітності 2021 р. з використанням моделі Е.Альтмана встановлено, що коефіцієнт Z дорівнює 5,26, тобто його величина у 3 рази перевищує граничне значення цього коефіцієнта, яке дорівнює 1,23. Це свідчить про низьку ймовірність банкрутства підприємства. За моделлю Г.Спрінгейта коефіцієнт S = 4,891, що майже вп’ятеро перевищує граничне значення, яке становить 0,862, характеризуючи імовірність банкрутства як низьку. По споріднених гірничо-збагачувальних підприємствах ймовірність банкрутства також є низькою.

Результати аналізу показників руху основних засобів на ПАТ «Інгулецький ГЗК» представлені у табл. 2.2, з якої видно, що у 2021 р. порівняно з 2020 р. на ПАТ «Інгулецький ГЗК» коефіцієнт оновлення основних засобів зменшився на 27,4%. У той же час на 7,4% зменшився коефіцієнт вибуття основних засобів, що свідчить про пригальмовування вилучення із

виробничого процесу застарілого та зношеного устаткування, яке зашкоджує безперебійній роботі гірничо-збагачувального комплексу комбінату.

Таблиця 2.2

Аналіз руху (відтворення) основних засобів як об'єктів капітальних інвестицій на ПАТ «Інгулецький ГЗК» у 2020-2021 рр.

Показники	2020 р.	2021 р.	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1. Коефіцієнт оновлення основних засобів (*Ко*)	0,147	0,107	-0,04	-27,4
2. Коефіцієнт вибуття основних засобів (*Кв*)	0,02	0,018	-0,002	-7,4
3. Коефіцієнт приросту основних засобів (*Кпр*)	0,214	0,182	-0,032	-13,01
4. Коефіцієнт зносу основних засобів (*Кз*), %	52,0	52,5	+0,5	×
5. Коефіцієнт придатності основних засобів (*Кп*),%	48,0	47,5	-0,5	×

Інтенсивне відтворення основних засобів комбінату вдалося забезпечити, спрямувавши капітальні інвестиції на стратегічних напрямках техніко-технологічного розвитку підприємства. Майже не відбулося зміни коефіцієнтів зносу та придатності порівняно з 2020 роком, що варто розглядати як досить позитивне явище в умовах світової економічної кризи, в той же час за таких умов ступінь зносу основних засобів на підприємстві у 2021 р. залишився досить відчутним, дорівнюючи 52,5%. Результати аналітичних розрахунків показників впливу інвестиційної активності на ефективність використання основних засобів по аналізованому комбінату подані у табл. 2.3.

З табл. 2.3 видно, що капітальне інвестування на ПАТ «Інгулецький ГЗК» позитивно позначилося на таких показниках, як фондовіддача, фондомісткість, фондоозброєність, рентабельність основних засобів. На 44,0% до базового рівня знизилась фондомісткість продукції підприємства. Разом з тим рівень використання виробничої потужності на ПАТ «Інгулецький ГЗК» знизився на 1,8%, що пов'язано з впливом на підприємство світової фінансової кризи. Проте він ще залишається на досить високій відмітці – 88,4%.

Таблиця 2.3

Аналіз впливу інвестиційної активності на рівень використання основних засобів на ПАТ «Інгулецький ГЗК» у 2020-2021 рр.*

Показники	2020 р.	2021 р.	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1. Коефіцієнт використання виробничої потужності (*Кв*),%	90,2	88,4	-1,8	-
2. Рентабельність основних засобів (фондовіддача, розрахована за прибутком) ($P_ф$),%	119,0	140,0	+21,0	-
3. Фондовіддача (*Фв*), грн./грн.	5,0	8,0	+3	+37,5
4. Фондомісткість (*Фм*), грн./грн.	0,31	0,17	-0,14	-44,0
5. Фондоозброєність праці (*Фо*), тис. грн./ людину	107,7	130	+22,3	+23,0

* Розраховано автором на основі звітності ПАТ «Інгулецький ГЗК»

Це свідчить, з одного боку, про наявність потужностей, які не використовуються належним чином, а з другого боку – про незавершеність капітальних робіт з реконструкції, які зумовлюють тимчасову наявність резервних потужностей з випуску продукції, що через деякий період знову будуть залучені до виробничого циклу.

2.2. Документальне оформлення операцій з обліку та оподаткування капітальних інвестицій ПАТ «Інгулецький ГЗК»

Організація бухгалтерського обліку виступає дуже відповідальним етапом в діяльності підприємства, оскільки саме від неї залежить швидкість, точність та оперативність обробки даних. При оптимальній організації облікового процесу забезпечується виконання головних вимог до бухгалтерського обліку – складання достовірної бухгалтерської звітності для прийняття вчасних оперативних рішень.

На ПАТ «Інгулецький ГЗК» облік ведеться згідно ЗУ «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996 та Наказу про облікову політику підприємства. Так, на ПАТ «Інгулецький ГЗК», відповідно до організаційної структури облікового апарату підприємства, створена бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером. Бухгалтерська служба є самостійним структурним підрозділом підприємства і очолюється головним бухгалтером, який несе відповідальність за формування облікової політики підприємства, ведення бухгалтерського обліку, своєчасне подання повної і достовірної звітності, за відповідність законодавству господарських операцій, які здійснюються.

Організаційну структуру облікового апарату ПАТ «Інгулецький ГЗК» можна віднести до лінійно-функціонального типу. Це пояснюється тим, що кожен передовий бухгалтер підпорядковується безпосередньо не головному бухгалтеру, а його заступнику – начальнику певного підрозділу бухгалтерії, через якого передаються розпорядження головного бухгалтера.

Облік капітальних інвестицій відбувається в модулі «Основні засоби», що почав функціонувати на другому етапі впровадження системи SAP for Mining управління на підприємстві. Роботу облікового апарату підприємства можна зобразити схематично (рис. 2.3).

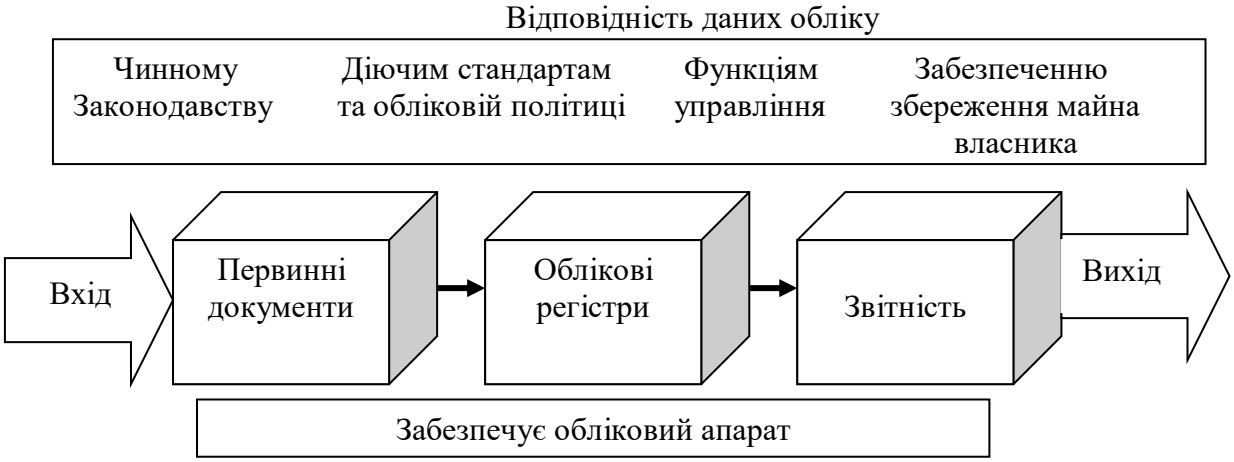


Рис. 2.3. Складові роботи облікового апарату

Функціональні модулі забезпечують підтримку широкого спектру бізнес-процесів ПАТ «Інгулецький ГЗК» (рис. 2.4), що дозволяє об'єднати на підприємстві управління матеріальними потоками, збутом, технічним обслуговуванням і ремонтами, фінансами, бухгалтерським обліком і обліком витрат в одне ціле і сприяє підвищенню ефективності виробництва.



Рис. 2.4 Управління бізнес-процесами ПАТ «Інгулецький ГЗК»

Досить важливим є питання оптимізації праці облікового апарату на підприємстві шляхом розташування робочих місць, розробки регламенту роботи бухгалтерів та розподілу обов'язків між ними. Організація праці кожного обліковця регламентується Посадовою інструкцією провідного бухгалтера, в якій зазначаються завдання та обов’язки, права, відповідальність, кваліфікаційні вимоги і знання кожного працівника відділу.

Обліком капітальних інвестицій на підприємстві займається відділ з обліку основних фондів та капітальних інвестицій. Діяльність відділу регламентується Положенням про відділ з обліку основних фондів та капітальних інвестицій головної бухгалтерії управління комбінату.

Проходження кожного первинного документа з моменту його складання і до моменту передачі до архіву підприємства називають документообігом.

Документообіг утворює циркуляцію первинної інформації, що міститься в первинних документах.

Організація облікового процесу на ПАТ «Інгулецький ГЗК» здійснюється узгоджено з графіком документообігу, який містить перелік робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням строків виконання та взаємозв'язку відповідних робіт.

Схема документообігу з обліку капітальних інвестицій та операграма акту приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Відповідно до ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996 від 16.07.1999 р., підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Форми первинних документів для обліку основних засобів, зокрема для документального оформлення операцій з капітального інвестування, затверджені Наказом Міністерства статистики України №352 від 29.12.1995 р., які увійшли в силу з 01.01.1996 р.

Слід зазначити, що документування операцій з капітального інвестування на ПАТ «Інгулецький ГЗК» має особливості в залежності від виду таких робіт та способу їх виконання. Етапи документального оформлення модернізації об'єкта основних засобів, а також документування ремонтних робіт, виконаних господарським способом та підрядним способом.

У 2020 році підрядною організацією ПП «Світекс» було виконано капітальний ремонт підкранового рельсового шляху в корпусі збагачення РЗФ-1 (інвентарний номер 000014). Підставою для виконання ремонтних робіт став договір підряду № 942. На ПАТ «Інгулецький ГЗК» договір підряду або акт виконання робіт є підставою для проведення робіт при підрядному, внутрішньопідрядному та господарському способі виконання ремонту, реконструкції чи модернізації основних засобів. Документ підписується

працівником цеху або дільниці, уповноваженим прийняти об’єкт основних засобів, і представником цеху або підприємства, котрий виконує ремонт, реконструкцію або модернізацію. Потім оформлений договір (або акт) здається до бухгалтерії, де його підписує головний бухгалтер, після цього документ затверджується керівником підприємства чи іншою уповноваженою особою.

Окрім договору підряду (акту виконання робіт) до проектно-кошторисної документації в обов’язковому порядку додається відомість дефектів.

Наступним етапом оформлення проектно-кошторисної документації з ремонту підкранового рельсового шляху в корпусі збагачення РЗФ-1 підприємства стало складення та затвердження локального кошторису на виконання ремонтних робіт з розрахунком договірної ціни № 02-2-4/ 749, де визначається загальна вартість ремонту об’єкту за окремими видами робіт. При складенні кошторису враховуються загальновиробничі, адміністративні витрати, затрати праці і т.д.

Завершення капітального ремонту об’єкту було оформлено актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма 03-2).

Актом форми ОЗ-2 на підприємстві оформлюють приймання об’єктів основних засобів по завершенню поточного або капітального ремонту, реконструкції, добудови або модернізації об’єктів основних засобів незалежно від того, яким способом було проведено такі роботи: власними силами, або з допомогою сторонніх організацій. Акт складається в одному примірнику, якщо ремонт, реконструкція або модернізація здійснювались господарським способом, та в двох - якщо стороннім підприємством (другий примірник передається підприємству, яке здійснювало роботи). Підставою для заповнення форми ОЗ-2 є договір або акт виконання робіт. На підставі акту вносяться зміни до наступних документів: 03-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; 03-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)».

Надалі в технічну характеристику об’єкта вносяться необхідні зміни, пов’язані з його ремонтом, реконструкцією, добудовою або модернізацією. В технічні паспорти, інвентарні картки або інші регістри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів заносяться дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення.

По закінченні робіт з ремонту чи модернізації бухгалтерія комбінату також робить відмітку в інвентарній картці обліку об'єкту основних засобів, який ремонтується, про дату виконання ремонту і фактичну суму витрат.

Форма ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» використовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про наявність та рух всіх типів основних засобів на підприємстві. Картки заводяться на кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів, які мають однакову вартість, введені в експлуатацію в один і той же час та знаходяться в одному підрозділі (цеху).

Слід зазначити, що на ПАТ “Інгулецький ГЗК” при значній зміні якісних та кількісних показників в характеристиці об'єкта в результаті його ремонту чи поліпшення попередню інвентарну картку у випадку неможливості відобразити в ній всі показники, що характеризують відновлений об'єкт в цілому, замінюють новою. Стару картку зберігають як довідковий документ.

На підставі інвентарних карток заповнюються наступні накопичувальні документи: 03-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»; 03-8 «Картка обліку руху основних засобів» (заповнюється в кінці місяця); 03-9 «Інвентарний список основних засобів» (крім випадку внутрішнього переміщення основного засобу).

Опис інвентарних карток по обліку основних засобів складається в одному примірнику з метою контролю за зберіганням карток. Зареєстровані у цьому описі картки розміщують у картотеці, де їх групують за видами, а всередині видів - за місцезнаходженням. Картки недіючих об’єктів групують окремо.

Отже, документальне оформлення операцій з ремонтів і поліпшення основних засобів на ПАТ «Інгулецький ГЗК» має особливості в залежності від виду робіт та способу їх виконання. До складу проектно-кошторисної документації, яка складається на підприємстві при проведенні ремонтних робіт та робіт з модернізації і реконструкції основних засобів належать: договір підряду (акт виконання робіт), відомість дефектів, кошторис на виконання ремонтних робіт з розрахунком договірної ціни та акт приймання виконаних робіт.

Таким чином, процес обліку капітальних інвестицій на залізорудних підприємствах передбачає оформлення і рух великої кількості первинних документів. Підвищення рівня організації всіх етапів обліково-аналітичної та контрольної роботи на гірничо-збагачувальному комбінаті в цілому та зокрема у сфері капітального інвестування 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.

На ПАТ «Інгулецький ГЗК» приділено особливу увагу автоматизації облікових операцій, що дозволяє збирати, передавати, систематизувати і обробляти інформацію за допомогою спеціально розробленого програмного забезпечення. На цьому підприємстві планують завершити перехід від інформаційної системи «Галактика» до SAP for Mining у 2021 році.

В програмній оболонці SAP for Mining на комбінаті передбачено послідовно реалізувати такі функціональні напрями: «Управління фінансами», «Контроллінг», «Управління матеріальними потоками», «Управління збутом», «Управління виробництвом», «Управління технічним обслуговуванням та ремонтом обладнання», «Управління проектами», «Управління персоналом», «Управління якістю», «Сховище бізнес-інформації». До функціонального напряму «Управління фінансами» SAP for Mining входить підсистема бухгалтерського обліку, складові частини якої представлені на рис. 2.5

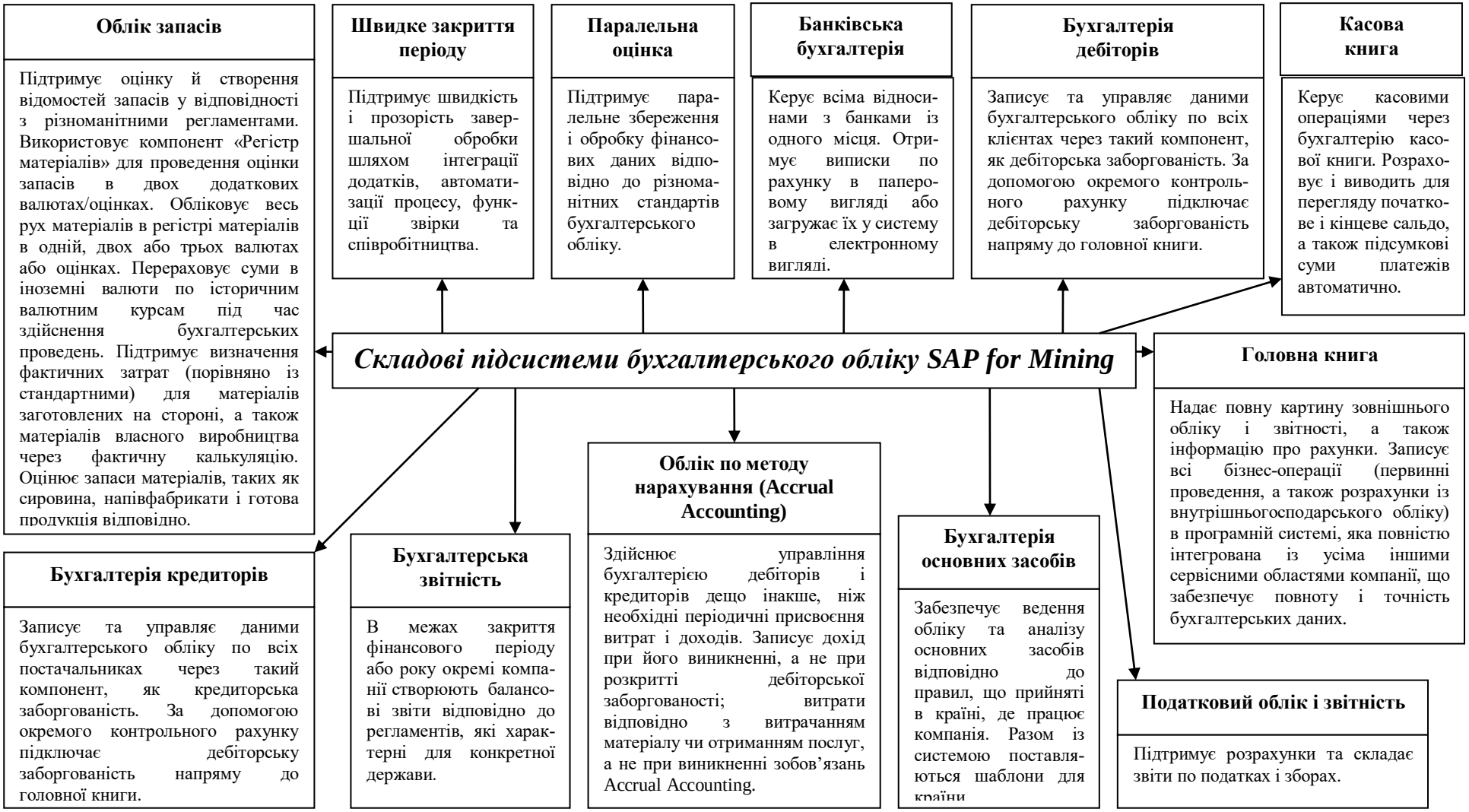


Рис. 2.5 Складові підсистеми обліку та оподаткування SAP for Mining

Остаточне впровадження системи SAP for Mining на ПАТ «Інгулецький ГЗК» підвищить ефективність використання основних засобів та фінансових ресурсів, покращить операційний контроль на комбінаті, сприятиме ефективнішому технічному обслуговуванню та ремонту обладнання, а головне - зросте рентабельність роботи підприємства. Очікуваний економічний ефект від впровадження системи SAP формується завдяки досягнутій сукупній економії різних видів витрат і прискорення здійснення економічних процесів на підприємстві (рис. 2.6.



Рис. 2.6 Економічний ефект від впровадження системи SAP

Серед основних результатів впровадження проекту SAP for Mining на підприємстві можна зазначити:

- побудову системи управлінської звітності, яка базується на оперативній та достовірній інформації;

- нову концепцію розрахунку нормативної (планової) і фактичної собівартості за кожним видом продукції;

- вдосконалену систему контролю фінансових ресурсів та грошових коштів (бюджет, платіжний календар, вхідні та вихідні платежі);

- отримання повної та достовірної інформації про товарно-матеріальні цінності (ТМЦ), напівфабрикати, готову продукцію, дебіторську і кредиторську заборгованості, прямі та непрямі витрати в режимі реального часу;

- спрощення процедур планування та управління заходами щодо зниження витратної частини, пов'язаної з технічним обслуговуванням, ремонтами та переналагодженням обладнання.

2.3. Порядок відображення в обліку і оподаткуванні інформації про капітальні інвестиції ПАТ «Інгулецький ГЗК»

На етапі гармонізації національної системи обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності важливого значення набуває впорядкування ведення обліку витрат з придбання, капітального будівництва (створення) і поліпшення основних засобів та нематеріальних активів, що забезпечує належне оприбуткування необоротних активів як об'єктів капітальних інвестицій.

Інструкція про застосування Плану рахунків №291 визначає, що рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку капітальних витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених капітальних витрат, за кредитом – їх зменшення (уведення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо). На цьому рахунку ведуть також облік обладнання для встановлення. Рахунок 15 є активним, балансовим [80]. Поділ рахунку 15 за субрахунками, що передбачені Планом рахунків, а також за субрахунками, які запропоновані автором дипломної роботи, відображений на рис. 2.7

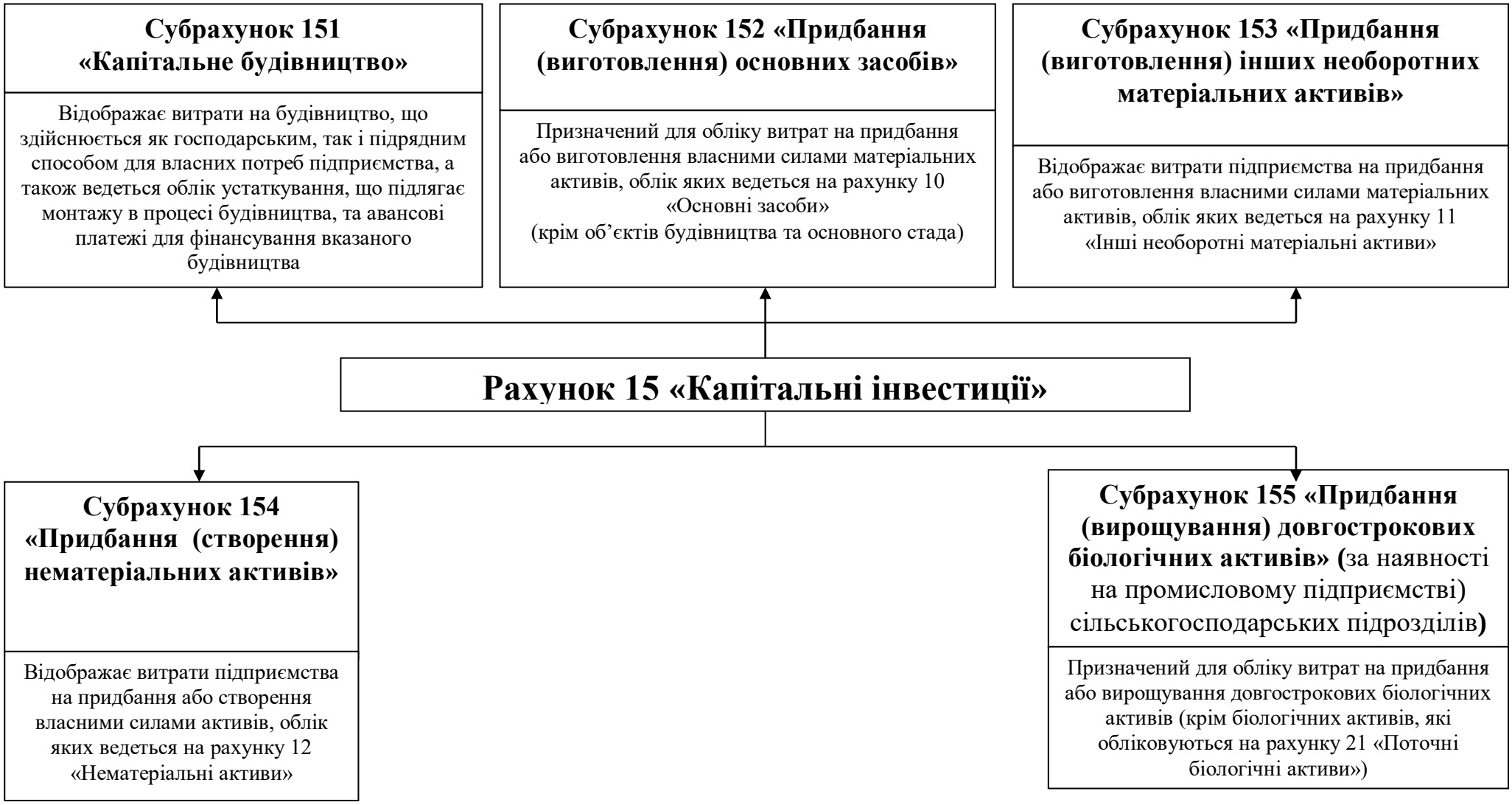


Рис. 2.7 Поділ рахунку 15 «Капітальні інвестиції» за субрахунками

Чинною методикою обліку згідно листа Мінфіну від 17.11.2003 р. №31-04200-04-5/5570 до складу капітальних інвестицій не включається вартість основних засобів та нематеріальних активів, що внесені до статутного (пайового) фонду (капіталу) підприємства його засновниками (пайовиками, учасниками), вартість безоплатно одержаних основних засобів і нематеріальних активів та сума переоцінки необоротних активів. Перелічені необоротні активи на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» не відображаються.

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» згідно Інструкції №291 [80] виконує фактично лише калькулюючу функцію, визначаючи фактичні витрати на створення або придбання необоротних активів. Тому операцію з безоплатним одержанням об'єктів відображають без застосування рахунку 15. Бухгалтерські записи є такими:

1) Д-т 10 «Основні засоби» К-т 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» – на суму справедливої вартості безоплатно одержаного об'єкта основних засобів;

2) Д-т 10 «Основні засоби» К-т 15 «Капітальні інвестиції» – на суму витрат (без ПДВ) на транспортування, монтаж тощо, які приводять до збільшення вартості одержаного об'єкта основних засобів.

Важливим завданням облікової роботи є правильна оцінка таких об'єктів капітальних інвестицій як необоротні активи. Вартість необоротних активів, що надійшли на підприємство через капітальні інвестиції, впливає на величину амортизації, яка в свою чергу виступає одним з основних інвестиційних ресурсів для їх оновлення. Заниження чи завищення вартості майна внаслідок їх недосконалого оцінювання в кінцевому підсумку позначається на фінансових результатах підприємства та розмірах податків, які воно сплачує.

Оцінка необоротних активів як об'єктів капітальних інвестицій регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», що затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. №92, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», що затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. №242 та «Змінами 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 01.01.2019р. [52, с. 48]. За цими стандартами придбані (створені) необоротні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Деякі науковці наводять вагомі аргументи щодо неправомірності відображення надходження необоротних активів на підприємство за історичною собівартістю [28, с.3-18; 94; 123, с. 5-10], але не менш значимими є доводи фахівців на підтримку такої оцінки об'єктів капітальних інвестицій [83, с. 40-46]. У ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» одним з основних принципів є принцип історичної (фактичної) собівартості, згідно з яким пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання [42]. У П(С)БО 7 первісну вартість визначено як історичну (фактичну) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливу вартість інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

При оцінці необоротних активів як об'єктів капітальних інвестицій за історичною собівартістю виникають певні побічні ефекти:

- занижується вартість введеного об'єкта порівняно з його ринковою вартістю, тобто не враховується кон'юнктура ринку;

- не враховуються відсотки при фінансуванні об'єктів за рахунок кредитних ресурсів;

- занижується амортизація, що призводить до заниження собівартості і завищення прибутку;

- не враховується вартість земельної ділянки під будівлею або спорудою;

- за такої оцінки відбувається значне заниження вартості об'єктів капітальних інвестицій в умовах значних інфляційних процесів в економіці;

- відбувається оподаткування доходу, що є наслідком індексації необоротних активів.

Визначення справедливої вартості в П(С)БО 7 та П(С)БО 8 не наводиться, але воно присутнє в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» і трактується, як сума, за якою може бути здійснено обмін активу, або оплату зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Виходячи з цього, під справедливою можливо розуміти ринкову вартість необоротних активів як об'єктів капітальних інвестицій, що випливає з самої сутності функціонування ринкової економіки та активного ринку.

З огляду на те, що в Україні майже для всіх необоротних активів, крім деяких нематеріальних, існує активний ринок, справедливу вартість на перший погляд не так важко визначити. Проте насправді оцінка за такою вартістю не позбавлена певних складностей, серед яких:

- недотримання принципів історичної (фактичної) собівартості та обачності, які зазначені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-XIV із змінами і доповненнями [42];

- виникнення додаткових витрат на користування послугами професійних оцінювачів;

- законодавчо регламентована потреба в обов'язковій переоцінці всіх матеріальних і нематеріальних необоротних активів відповідної групи, до якої належить окремий об'єкт капітальних інвестицій, що підлягає переоцінці.

На думку автора дипломної рооти, всі суперечки, що точаться навколо доцільності використання методів оцінки необоротних активів, полягають тільки в тому, кому належить отримувати вигоду від застосування історичної чи справедливої вартості – державі або суб'єкту господарювання.

З позицій держави, для отримання більших надходжень до бюджету у вигляді податків та зборів є вигідним, щоб необоротні активи оцінювалися за історичною вартістю із включенням до неї неповного обсягу капіталізованих витрат (відсотків за кредит, вартості земельної ділянки під спорудою чи будівлею), що в кінцевому результаті приводить до заниження собівартості. Відповідно меншими будуть валові витрати підприємства та амортизація, що в

свою чергу призведе до збільшення прибутку і, насамкінець, податкових платежів.

З позицій підприємства є більш прийнятним, щоб створені, придбані та отримані завдяки капітальним інвестиціям необоротні активи оцінювалися за справедливою вартістю або за історичною, але з розширенням капіталізованих витратних статей. Це надасть можливість:

- відображати реальну ринкову вартість введеного об'єкта з урахуванням кон'юнктури ринку;

- збільшити амортизаційні відрахування та собівартість продукції, що призведе до значного зменшення податкових платежів та створить базу для капітальних інвестицій в наступні періоди;

- зменшити негативний вплив інфляційних процесів.

Капіталізація відсотків та врахування вартості земельної ділянки під будівлею (спорудою) при фінансуванні придбання (створення) об'єктів за рахунок кредитних ресурсів також зумовлює одержання підприємством перелічених позитивних результатів.

Враховуючи вищезазначене, основним завданням вдосконалення методів оцінки необоротних активів є оптимальне поєднання інтересів держави і підприємств.

Оцінка та облік об'єктів капітальних інвестицій на етапі формування їх первісної вартості за П(С)БО залежать від способів їх надходження на підприємство (рис. 2.8)

В МСФЗ оцінка необоротних активів при надходженні регулюється МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 23 «Витрати на позики», МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», МСБО 2 «Запаси», МСБО 37 „Забезпечення"

<table>
<tr><th>ШЛЯХ НАДХОДЖЕННЯ</th><th colspan="3">ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ</th></tr>
<tr><td>Придбання (створення) необоротних активів</td><td colspan="3">Включає:
- суми сплачені постачальникам активів і підрядчикам 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 капітальних інвестицій;
- суми ввізного мита, суми непрямих податків (якщо вони не відшкодовуються підприємству), витрати зі страхування ризиків доставки;
- на установку, монтаж, налагодження;
- пов’язані з доведенням до стану, у якому вони придатні до використання із запланованою метою;
Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості необоротних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.</td></tr>
<tr><td></td><td>Придбання:
Д-т 371 К-т 31
Д-т 641 К-т 644
Д-т 15, 644 К-т 63,685
Д-т 63, 685 К-т 371
Д-т 10, 12 К-т 15</td><td colspan="2">Створення:</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td>Господарським способом:
Д-т 15 К-т 23, 20, 66, 65…
Д-т 10, 12 К-т 15</td><td>Підрядним способом:
Д-т 15 К-т 63, 685…
Д-т 10, 12 К-т 15</td></tr>
<tr><td>Безоплатно отримані</td><td colspan="3">Справедлива вартість на дату отримання
Д-т 10 К-т 424
Д-т 424 К-т 745</td></tr>
<tr><td>Внесені до статутного капіталу</td><td colspan="3">Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість
Д-т 46 К-т 40
Д-т 10 К-т 46</td></tr>
<tr><td>Обмін на подібний об’єкт</td><td colspan="3">Залишкова вартість переданого необоротного активу. Якщо залишкова вартість переданого об’єкта перевищує його справедливу вартість, то вона дорівнюватиме справедливій вартості із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">Справедлива > Залишкова
Д-т 13, 377 К-т 10, 12;
Д-т 15, 641 К-т 63, 685;
Д-т 63, 685 К-т 377;
Д-т 10, 12 К-т 15</td><td>Справедлива < Залишкова
Д-т 13, 377 К-т 10, 12; Д-т977 К-т 10,12
Д-т 15, 641 К-т 63, 685;
Д-т 63, 685 К-т 377;
Д-т 10, 12 К-т 15</td></tr>
<tr><td>Обмін (або частковий обмін) на неподібний об’єкт</td><td colspan="3">Справедлива вартість необоротного активу збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">Справедлива > Залишкова
Д-т 377 К-т 742; Д-т 742 К-т 641, 793;
Д-т 13, 972 К-т 10, 12;Д-т 793 К-т 972;
Д-т 15, 641 К-т 63, 685;
Д-т 63, 685 К-т 377, 311;
Д-т 10, 12 К-т 15</td><td>Справедлива < Залишкова
Д-т 361 К-т 701; Д-т 701 К-т 641, 791;
Д-т 90 К-т 26, 28; Д-т 791 К-т 90;
Д-т 15, 641 К-т 63, 685;
Д-т 63, 685 К-т 361; Д-т 311 К-т 361;
Д-т 10, 12 К-т 15</td></tr>
<tr><td>Переведені до основних засобів з оборотних активів, товарів,готової продукції та надлишки виявлені під час інвентаризації</td><td colspan="3">Собівартість оборотних активів, товарів,готової продукції, яка визначається згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати»</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">Переведені до основних засобів з оборотних активів:
Д-т 15 К-т 26,28;
Д-т 10 К-т 15;
Д-т 23, 91,92… К-т 13</td><td>Надлишки виявлені під час інвентаризації:
Д-т 10 К-т 746;
Д-т 746 К-т 793;
Д-т 793 К-т 441</td></tr>
<tr><td>Поліпшення об’єкта</td><td colspan="3">Збільшення на суму витрат, пов’язаних з удосконаленням необоротних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід від використання об’єкта</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">Господарським способом:
Д-т 15 К-т 23, 20, 66, 65…
Д-т 10, 12 К-т 15</td><td>Підрядним способом:
Д-т 15 К-т 63, 685…
Д-т 10, 12 К-т 15</td></tr>
</table>

Рис. 2.8. Облік та оцінка об’єктів капітальних інвестицій за П(С)БО*

* Складено за П(С)БО 7, П(С)БО 8 та Інструкцією № 291 від 30.11.1999р.

Для визначення балансової вартості активів у МСФЗ передбачено такі види оцінки: історична (фактична) собівартість, поточна (відновлювальна) собівартість, чиста вартість реалізації, ринкова вартість, сума очікуваного відшкодування, теперішня вартість, справедлива вартість [26, с.40]. Основним принципом оцінки, який застосовано в МСФЗ, як зазначає С.Ф.Голов, є принцип відшкодування витрат, відповідно до якого балансова вартість активу не має перевищувати суму його очікуваного відшкодування (для основних засобів та нематеріальних активів) [28, с.17]. Згідно з МСБО 16, об'єкт основних засобів, який задовольняє критеріям для визнання активом, слід оцінювати за його собівартістю.

Види оцінки і облік об'єктів капітальних інвестицій на етапі формування їх первісної вартості за МСФЗ систематизовано на рис. 2.9.

Принципи бухгалтерського обліку США (US GAAP) передбачають включення до вартості капітального будівництва та оцінки створених необоротних активів таких витрат:

6) вартості підготовки будівельного майданчика;
7) початкових витрат на транспортування та заготівельних витрат основних засобів;
8) витрат зі страхування ризиків;
9) витрат на установку, монтаж та налагодження;
10) витрат на послуги спеціалізованих підприємств та фахівців (архітекторів, інженерів, юристів, проектантів та інших) [18, с.571].

Для наближення історичної собівартості об'єктів капітальних інвестицій до їх ринкової вартості у вітчизняному обліку існує переоцінка необоротних активів на дату балансу. Проте проведення переоцінки згідно законодавства України не є обов'язковим. Це певним чином пов'язано з необхідністю поповнення державного бюджету через збільшення податкових надходжень.



Рис. 2.9. Облік та оцінка об'єктів капітальних інвестицій за МСФЗ*

* Складено за МСФЗ (МСБО 16, МСБО 38, МСБО 23, МСФЗ 3, МСБО 2, МСБО 37

Адже заниження вартості необоротних активів, які знаходяться на балансі підприємств, зумовлює завищення величини прибутку, що підлягає оподаткуванню, через штучно занижені валові витрати підприємства й амортизацію.

У той же час для підприємств необов'язкова переоцінка приводить до подання викривленої фінансової звітності із недостовірними показниками та усіма випливаючими негативними наслідками. Деякі автори вважають, що узгодити інтереси держави і підприємств дозволить запровадження законодавчо-обов'язкової переоцінки необоротних активів. Справедлива вартість активів може як збільшуватися (проводиться дооцінка), так і зменшуватися (проводиться уцінка). Дооцінки та уцінки можуть чергуватися, тобто один і той же об'єкт може спочатку бути дооцінений, а через деякий час — уцінений, та навпаки.

Відповідно до П(С)БО 7, підприємство повинно переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість більш як на 10% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Також на ту саму дату потрібно здійснити переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить об'єкт. Переоцінка нематеріальних активів на дату балансу згідно з П(С)БО 8 здійснюється аналогічно, але про різницю вартості в 10% нічого не сказано. Натомість вона здійснюється тільки для об'єктів, щодо яких існує активний ринок.

Якщо об'єкт переоцінюється вперше, то сума дооцінки включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат. Якщо ж об'єкт переоцінюється повторно, необхідно визначити суму попередніх переоцінок. Ця сума може бути дооціночною (якщо раніше проводилася лише дооцінка, або якщо сума всіх попередніх дооцінок перевищує суму всіх попередніх уцінок) або уціночною (якщо раніше проводилася лише уцінка, або якщо сума всіх попередніх уцінок перевищує суму всіх попередніх дооцінок).

Відповідно до п.8 П(С)БО 7 та п.11 П(С)БО 8 витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості необоротних активів,

придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу, за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Згідно з П(С)БО 31, важливою для обліку капітальних інвестицій є процедура капіталізації фінансових витрат, тобто включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційних активів, до яких належать незавершені капітальні інвестиції та інвестиційна нерухомість. Капіталізація фінансових витрат (тобто відсотки за користування позиками включаються до собівартості кваліфікаційного активу) здійснюється тільки протягом періоду створення кваліфікаційного активу. Вона починається у тому періоді, в якому визнані витрати на створення кваліфікаційного активу і фінансові витрати, а припиняється після введення такого активу в експлуатацію. При розрахунку суми фінансових витрат, які капіталізуються, потрібно визначити витрати на створення кваліфікаційного активу та норму капіталізації фінансових витрат, яку обчислюють, як середньозважену величину фінансових витрат на всі непогашені запозичення підприємства протягом звітного періоду.

У МСФЗ передбачено можливість альтернативного підходу до питання капіталізації відсотків за кредитами, що рекомендовані МСБО 23 «Витрати на позики». Тому в практиці бухгалтерського обліку окремих країн визнано прийнятним включення до первісної вартості основних засобів витрат на сплату відсотків за користування кредитами, пов’язаними зі створенням (придбанням) останніх. До таких країн належать: Італія, Іспанія, Бельгія, Нідерланди, Португалія, Франція, США та ін. В Італії до складу вартості можна включати і деяку частину відсотків до сплати, накопичених за період виробництва чи приведення до робочого стану даного активу. В Німеччині відсотки за кредит дозволяється включати до витрат на будівництво основних засобів тільки в тих випадках, коли існує тісний зв’язок між цими активами та позиковим капіталом. У Швеції витрати на виплату відсотків за позиковими коштами включаються до частини вартості основних засобів при їх освоєнні. У Франції можливість включення відсотків за кредит до первісної вартості при

спорудженні об’єктів основних засобів поєднується з одночасним виключенням цих фінансових витрат з бази оподаткування незалежно від того, капіталізовані вони в обліку чи ні. В Португалії необоротні активи обліковуються за вартістю, в яку можуть бути включені фінансові витрати на придбання та обслуговування основних засобів [12, с.303]. В Російській Федерації та Республіці Білорусь нормативною базою бухгалтерського обліку передбачено, що до первісної вартості основних засобів, придбаних за плату, включаються відсотки за позиковими коштами [34, с.18].

Узагальнивши досвід розвинених країн щодо капіталізації фінансових витрат та доцільності їх віднесення до вартості придбаних (створених) необоротних активів, пропонується ініціювати внесення змін у систему національного обліку і звітності в частині включення до первісної вартості матеріальних та нематеріальних необоротних активів витрат на сплату відсотків за використаними на їх придбання кредитами. Це дозволить підприємствам:

- формувати об’єктивну первісну вартість необоротних активів, що позитивно відобразиться на повноті та достовірності фінансової звітності;

- позбутися дуже кропітких та складних процедур розрахунку суми фінансових витрат, які капіталізуються, визначення норм капіталізації фінансових витрат та середньозваженої величини фінансових витрат на всі непогашені запозичення підприємства протягом звітного періоду; в цьому випадку детальний розрахунок витрат на сплату відсотків буде проводити безпосередньо установа-кредитор з наданням повного пакету підтверджуючих документів;

- збільшити розмір амортизаційних відрахувань, що позначиться на зростанні величини інвестиційних ресурсів підприємства в наступному періоді та стимулюватиме здійснення нових капітальних інвестицій;

- оподатковувати реальну суму прибутку, що не містить додаткового оподатковуваного доходу від занижених валових витрат, які зумовлені

заниженням вартості придбаних (створених) необоротних активів та нарахованої на них амортизації;

- підвищити прозорість та об'єктивність обліково-звітної інформації.

Списання витрат з кредиту рахунку 151 "Капітальне будівництво" здійснюється по об'єктах, які повністю закінчені будівництво, здані в експлуатацію і підготовлені до випуску продукції і наданню послуг. Введення в дію об'єктів основних засобів оформляється Актом приймання-передачі основних засобів (ф. № 03-1), на підставі якого об'єкти зараховуються на баланс записом по дебету рахунку 105 "Будинки та споруди" і кредиту рахунка 151 "Капітальне будівництво" (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Облік та оподаткування капітального будівництва додаткової частини корпусу збагачення (РЗФ-2)*

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, тис. грн.
1	2	3	4	5
1.	Зараховано придбану земельну ділянку до складу основних засобів	101 "Земельні ділянки"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	20 000
2.	Сплачено місцевим органам влади за видачу архітектурно-планувального завдання	151 "Капітальне будівництво"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1400
3.	Сплачено державним органам за отримання технічних умов інженерного забезпечення будівлі	151 "Капітальне будівництво"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	2600
4.	Підписано акт приймання робіт з розробки конструкторськими бюро проектно-кошторисної документації на будівництво об'єкта	151 "Капітальне будівництво"	63 "Розрахунки з постачальниками, підрядчиками"	1500
5.	Відображено податковий кредит по ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками, підрядчиками"	300
6.	Перераховано з поточно рахунку підприємства в оплату вартості проектно-кошторисної документації	63 "Розрахунки з постачальниками, підрядчиками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1800

Продовження табл. 2.4.

1	2	3	4	5
7.	Підписано акт приймання робіт з розробки робочої документації	151 “Капітальне будівництво”	63 “Розрахунки з постачальниками, підрядчиками”	25000
8.	Відображено податковий кредит по ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками, підрядчиками”	5000
9.	Прораховано з поточного рахунку забудовника в оплату вартості робочої документації	63 “Розрахунки з постачальниками, підрядчиками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	30000
10.	Перераховано з поточного рахунку підприємства-забудовника підрядній організації на поетапне виконання будівельно-монтажних робіт	371 “Розрахунки за виданими авансами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	300000
11.	Відображено податковий кредит з ПДВ за виданим авансом	644 “Податковий кредит”	63 “Розрахунки з постачальниками, підрядчиками”	50
12.	Відображено приймання поетапного виконання робіт згідно за актами, пред’явленими підрядчиком протягом звітного періоду	151 “Капітальне будівництво”	63 “Розрахунки з постачальниками, підрядчиками”	250000
13.	Податковий кредит,			
	нарахований у зв’язку з попередньою оплатою будівельних робіт визнано в розрахунках з бюджетом	641 “Розрахунки за податками”	644 “Податковий кредит”	50000
14.	Відображено погашення заборгованості підрядчику за рахунок попередньої оплату (авансу)	63 “Розрахунки з постачальниками, підрядчиками”	371 “Розрахунки за виданими авансами”	300000
15.	Збудований і прийнятий в експлуатацію об’єкт зараховано до складу основних засобів за собівартістю (що склалася на рахунку 151 “Капітальне будівництво”	103 “Будинки і споруди”	151 “Капітальне будівництво”	280500

*Складено за даними ПАТ „Інгулецький ГЗК”

З даних таблиці видно, що справедлива (фактична) собівартість збудованого і введеного в експлуатацію об’єкта основних засобів складає 280500 грн.

З огляду на специфіку залізорудного підприємства, яка передбачає домінуюче спрямування процесу капітального інвестування на будівництво і придбання основних засобів, на гірничо-збагачувальних комбінатах переважно

застосовуються субрахунки 151 і 152. Відображення господарських операцій з капітальних інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку залежить від використання підрядного або господарського способу капітального будівництва окремих об’єктів та комплексів.

Оскільки, відповідно П(С)БО 7 «Основні засоби», первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, які пов’язані з поліпшенням об’єкта, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта, у Балансі підприємства це відображається у статті «Первісна вартість» з подальшою коригуванням суми у статті «Залишкова вартість». Так, станом на 31.12.2020 р. первісна та залишкова вартість основних засобів комбінату склала, відповідно, 4751296 тис. грн та 3994945 тис. грн; станом на 31.12.2021 р. первісна та залишкова вартість основних засобів склала, відповідно, 8126528 тис. грн і 8074979 тис. грн.

Сума ж витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані та одержання первісно визначеної суми економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

З метою забезпечення більш детального, правдивого і справедливого представлення економічної інформації, оцінка та подальше розкриття окремих статей Балансу здійснюється в Примітках до фінансової звітності.

У формі № 5 «Примітки до фінансової звітності» суми витрат на капітальні ремонти, модернізацію та реконструкцію основних засобів підприємства відображаються у розділі ІІІ «Капітальні інвестиції». Розділ ІІІ 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.

Згідно даних форми № 5 «Примітки до фінансової звітності» ПАТ «Інгулецький ГЗК» за 2020 р. та за 2021 р., у 2020 р. витрати комбінату на капітальне будівництво склали 312421 тис. грн і на кінець року становили 571098 тис. грн, витрати на придбання (виготовлення) основних засобів за рік

склали 174320 тис. грн. У 2021 р. витрати ПАТ «Інгулецький ГЗК» на капітальне будівництво склали 101136 тис. грн і на кінець року становили 386951 тис. грн, а витрати на придбання (виготовлення) основних засобів у 2021 р. склали склали 189889 тис. грн.

Ремонти і поліпшення основних засобів на ПАТ «Інгулецький ГЗК» знаходять своє відображення у таких формах статистичної звітності, як форма №2-інвестиції «Звіт про капітальні інвестиції» та форма №1-кб «Звіт про виконання будівельних робіт».

У формі №1-кб «Звіт про виконання будівельних робіт» витрати на ремонти і поліпшення основних засобів підприємства відображаються у статтях «Капітальний ремонт» (р. 320) та «Поточний ремонт» (р. 322) розділу I «Обсяг будівельних робіт». При заповненні форми №1-кб обліковці підприємства керуються «Інструкцією щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-кб (термінова) «Звіт про виконання будівельних робіт». Звіт даної форми складається щомісячно.

В податковій звітності ПАТ «Інгулецький ГЗК» ремонти і модернізація основних засобів знаходять відображення в Декларації про прибуток підприємства за статтею «Валові витрати» (р. 04).

Декларація складається щоквартально, інформація в ній подається за звітній квартал, півріччя, 9 місяців та рік наростаючим підсумком з початку звітного календарного року та подається до державної податкової інспекції за місцезнаходженням суб'єкта для реєстрації протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду.

Дані, наведені в декларації, повинні підтверджуватись первинними документами обліку та відповідати податковому обліку (звітності). Достовірність даних підтверджується підписами керівника і головного бухгалтера та засвідчується печаткою підприємства.

РОЗДІЛ 3
ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ПАТ «ІНГУЛЕЦЬКИЙ ГЗК» ЯК ЗАСІБ ВПЛИВУ НА ЯКІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ТА ПОДАТКОВОЇ РОБОТИ

3.1. Методика податкового консультування капітальних інвестицій і незавершеного будівництва ПАТ «Інгулецький ГЗК»

Податкове консультування – це підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Податкове консультування - перевірка даних бухгалтерського, податкового обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки консультанта про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Податкове консультування здійснюється незалежними особами (податковими консультантами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Податкове консультування може проводитися з ініціативи суб'єктів господарювання.

Податкове консультування складається з таких етапів:

- Підготовка до проведення податкового консультування.
- Оцінка облікових систем і систем оподаткування.
- Планування податкових перевірки.
- Проведення власної перевірки.

- Складання висновку податкового консультанта.

На першому етапі здійснюється підготовка до проведення аудиту, який включає консультування з податків, або попереднє планування, що включає в себе: знайомство з бізнесом клієнта, визначення обсягу аудиторських робіт, їх вартість і укладення договору на проведення аудиту. Так, в договорі на проведення аудиту фінансової звітності на ПАТ «Інгулецький ГЗК» визначаються обсяг аудиторських робіт, їх вартість, порядок оформлення результатів перевірки, обов'язки та права сторін, а також інші додаткові умови.

Для визначення обсягу аудиту другий етап полягає в одержанні достатнього уявлення про всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства, про організацію бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту. Це необхідно аудитору для того, щоб встановити обсяг, характер і види діяльності підприємства, яке перевіряється, що прямо впливає на обсяг і зміст аудиторської перевірки, а також визначає вартість аудиту, яка узгоджується з клієнтом в договорі на проведення аудиту.

Третім етапом будь-яких аудиторських перевірок є планування, яке необхідне для того, щоб своєчасно та якісно провести аудит. Планування включає складання плану та програми очікуваних робіт, що допомагає аудитору сконцентрувати увагу на більш важливих напрямах перевірки з метою вчасного коригування планових завдань.

Загальну модель процесу планування аудиту зображено на рис. 3.1. Згідно положень, викладених в МСА 310 «Знання бізнесу» аудитор визначає галузеву приналежність комбінату, його загальний економічний стан, оцінює рівень впливу зовнішніх факторів на діяльність підприємства (інфляція, економічна політика, вплив конкурентів тощо), розраховує потужність підприємства, ключові економічні показники, ознайомлюється з обліковою політикою, структурою комбінату, системою внутрішнього контролю, порядком складання та подання фінансової звітності, результатами попередніх аудиторських перевірок, а також зі стратегічними планами.



Рис. 3.1 Модель процесу планування аудиту на ПАТ «Інгулецький ГЗК»

Аудитор переглядає установчі документи підприємства, протоколи засідань ради директорів та зборів акціонерів, бухгалтерські фінансові звіти, статистичні та оперативні звіти, договори, накази, внутрішні інструкції і положення, особисте спілкування, спостереження та огляд, плани та бюджети, звіти попередніх аудиторів, протоколи (акти) проведених зовнішніх перевірок та ін.

Наступним кроком аудитора є збір необхідної інформації для розуміння й оцінки систем обліку і внутрішнього контролю. Аудитор визначає форму ведення бухгалтерського обліку, його методологію, впевнитись у дотриманні загальноприйнятих принципів обліку та облікової політики, оцінює рівень кваліфікації облікового персоналу, встановлює правильність застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, ознайомлюється із порядком ведення поточних облікових регістрів та складання фінансової бухгалтерської звітності, впевнитись в їх повноті і взаємоузгодженості.

На даному етапі головним завданням аудитора-податкового консультанта виступає визначенняи ступіня довіри до системи внутрішнього контролю і те, якою мірою він може використовувати результати роботи внутрішнього аудитора під час своєї перевірки. Тобто розраховується величина аудиторського ризику, що дорівнює добутку власного ризику, ризику контролю та ризику не виявлення помилок. Оптимальна величина аудиторського ризику має складати менше 5%.

Виходячи із отриманої інформації аудитор визначає необхідну кількість аудиторських процедур, основні напрямки перевірки. Після цього аудитором складається план аудиту, в якому узгоджуються заплановані види робіт з термінами і виконавцями. Крім того, в письмовому вигляді аудитор складає програму аудиторської перевірки, зазначає види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур. Програма деталізує і доповнює план аудиту. План і програма аудиту можуть коригуватися в ході перевірки.

На четвертому етапі здійснюється вибіркова або суцільна перевірка із застосуванням певних прийомів (документальних, органолептичних, розрахунково-аналітичних, узагальнюючих) і процедур (перевірка, спостереження, опитування, підтвердження, підрахунки). На даному етапі аудиторська перевірка супроводжується внесенням аудитором керівництву підприємства пропозицій і побажань щодо поліпшення обліку та внутрішнього аудиту.

П’ятий етап полягає у складанні аудиторського висновку на підставі зібраної в процесі аудиторської перевірки інформації, що дає можливість аудитору зробити висновок про достовірність або недостовірність фінансової звітності, законності фінансово-господарських операцій, про ведення бухгалтерського обліку відповідно до встановлених правил і положень.

Так, в результаті аудиторської перевірки виявлено, що нерозкрито в достатній мірі інформацію щодо пов’язаних сторін відповідно до П(с)БО №23; вступне сальдо по балансових рахунках на початок 2021 року змінено у зв'язку

зі зміною облікової політики. За іншими напрямками висловлено умовно-позитивну думку аудитора.

Таким чином, аудиторська діяльність регламентується Законом України «Про аудиторську діяльність», Міжнародними стандартами аудиту та Кодексом професійної етики аудитора України. Аудиторська перевірка на ПАТ «Інгулецький ГЗК» складається з 5 етапів: підготовка до проведення аудиту; оцінка облікових систем і систем внутрішнього контролю; планування аудиторської перевірки; проведення власної перевірки; складання аудиторського висновку.

На ПАТ «Інгулецький ГЗК» організаційна форма проведення фінансового аудиту представлена внутрішньогосподарським контролем (контролем власника). З цією метою в організаційній структурі підприємства передбачено функціонування контрольно-ревізійного відділу (КРВ).

Відповідно до Положення про контрольно-ревізійний відділ ПАТ «Інгулецький ГЗК», КРВ є структурним підрозділом управління комбінату та організаційно підпорядковується керівнику підприємства.

До складу КРВ входять: начальник відділу, заступник начальника відділу, головний спеціаліст-експерт та 3 провідних спеціаліста-експерта.

В своїй діяльності працівники відділу керуються посадовими інструкціями, в яких зазначаються завдання та обов’язки, права та відповідальність, кваліфікаційні вимоги до кожного працівника відділу.

Метою проведення аудиту капітальних інвестицій ПАТ «Інгулецький ГЗК» є встановлення достовірності даних в первинних документах, якими було оформлено операції з капітальних інвестицій; встановлення повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах і облікових регістрах; правильність ведення обліку капітальних інвестицій; достовірність відображення капітальних інвестицій у звітності та їх відповідність внутрішнім документам підприємства, а також чинним нормативним документам.

Для успішного виконання своїх контрольних функцій суб’єкти внутрішньогосподарського контролю використовують різні способи і прийоми перевірок, які утворюють метод контролю і дозволяють вчасно розкрити і

припинити, а інколи і попередити порушення виробничо-технологічної або фінансової дисципліни, а також виявити конкретних винних осіб і розмір заподіяного збитку.

Практика внутрішньогосподарського контролю капітальних інвестицій на ПАТ «Інгулецький ГЗК» підтверджує два способи його здійснення: документальний і фактичний.

Документальний контроль припускає перевірку, здійснювану з метою встановлення сутності, законності і доцільності господарських операцій з капітального інвестування шляхом вивчення планових, облікових, звітних і інших документів. До методів документального контролю відносяться: системна (всебічна) перевірка документів, письмові запити, одержання письмових пояснень, економічний аналіз.

Фактичний контроль проводиться для встановлення реального стану об'єкта. До основних прийомів фактичного контролю відносяться: інвентаризація, функціонально-вартісний аналіз, експертна оцінка, різні контрольні перевірки, здійснювані в ході технологічного процесу (експертиза, контрольний обмір, аналіз щоденної зміни залишків тощо).

Джерелами інформації контролю капітальних інвестицій на ПАТ «Інгулецький ГЗК» є договори підряду, акти передачі підряднику проектно-кошторисної документації, дані бухгалтерського обліку по рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Для досягнення максимальної ефективності контрольної діяльності КРВ проводяться перевірки і перевірки операцій, котрі здійснюються в процесі фінансово-господарської діяльності підприємства за період, що ревізується, в тому числі операцій з капітального інвестування комбінату.

Планування перевірки є першим і найбільш важким етапом організації контрольно-ревізійної роботи, тому що від нього здебільшого залежить раціональне використання робочого часу працівників КРВ, правильна організація ревізій та їх ефективність.

Згідно зі строками, вказаними в плані контрольно-ревізійної роботи, начальником КРВ призначається ревізія. В наказі на її проведення вказується:

найменування організації, період і строк проведення, склад ревізійної групи та її керівник. Програма перевірки затверджується керівником КРВ, який перевіряє підготовленість учасників до проведення перевірки і дає їм необхідні інструктивні вказівки.

На основі затвердженої програми перевірки складається план її проведення з визначенням конкретних завдань, виконавців, термінів виконання. Після цього складається робочий план, який затверджує начальник КРВ, в якому визначені: питання перевірки, спосіб перевірки (вибірковий, суцільний), дата виконання, за який час проводиться ревізія, виконавці.

Робочий план ревізора не повинен створюватись довільно, а повинен витікати з наявних в розпорядженні ревізора даних, зібраних в процесі підготовки та проведення перевірки на всіх її етапах. Внесення до нього змін повинно бути обґрунтованим та зумовлюватись конкретними фактами. Відповідно до програми перевірки і результатів обстеження кожен учасник перевірки складає робочий план із зазначенням переліку основних питань. В плані перераховуються окремі етапи перевірки в хронологічному порядку із зазначенням строків виконання кожного з них. Такий графік допомагає ревізору завчасно розрахувати час з метою найбільш ефективного його використання, а також запобігти не розгляду будь-якого питання програми.

При необхідності в період перевірки до програми перевірки, плану її проведення та робочих планів можуть вноситися зміни та доповнення.

Результати комплексної перевірки оформлюються актом. Письмове оформлення результатів перевірки – одне з найважливіших завдань ревізора. Своєчасне і якісне оформлення ревізорських документів є необхідною умовою успішного і ефективного проведення перевірки. Документи, що підтверджують виконання ревізором програми перевірки і вимоги інструкції про техніку її проведення, виступають засобом фіксації виявлених фактів і правил їх підтвердження. Особливість підтвердження фактів в перевірки полягає в тому, що ревізор на підставі виявлених порушень (відхилень) робить висновки, які слід у встановленому порядку і належним чином закріпити (зафіксувати) в акті

перевірки, а речові докази, наприклад, підроблені документи, що збережені та вилучені, додати до акту перевірки. Без цього виявлені в ході перевірки порушення та зловживання не мають ревізійного підтвердження.

За результатами перевірки начальник КРВ розробляє висновки і пропозиції, а також оформлює вимогу про усунення порушень, виявлених в ході перевірки. Висновки повинні ґрунтуватися тільки на фактах, що викладені в акті перевірки, а пропозиції виходити з цих висновків.

Таким чином, на ПАТ «Інгулецький ГЗК» організаційна форма проведення фінансового контролю представлена внутрішньогосподарським контролем: в організаційній структурі підприємства передбачено функціонування контрольно-ревізійного відділу. Контроль за фінансово-господарською діяльністю правління ПАТ «Інгулецький ГЗК» здійснюється ревізійною комісією, обраною з числа акціонерів товариства.

Здійснюючи перевірку господарських операцій по капітальному інвестуванню, аудитор повинен особливу увагу приділити правильності їх документального оформлення. При здійсненні документального контролю операцій перевіряється законність, доцільність та правильність оформлення цих операцій. Джерела інформації для здійснення контролю операцій з капітального інвестування узагальнені на рис. 3.2.

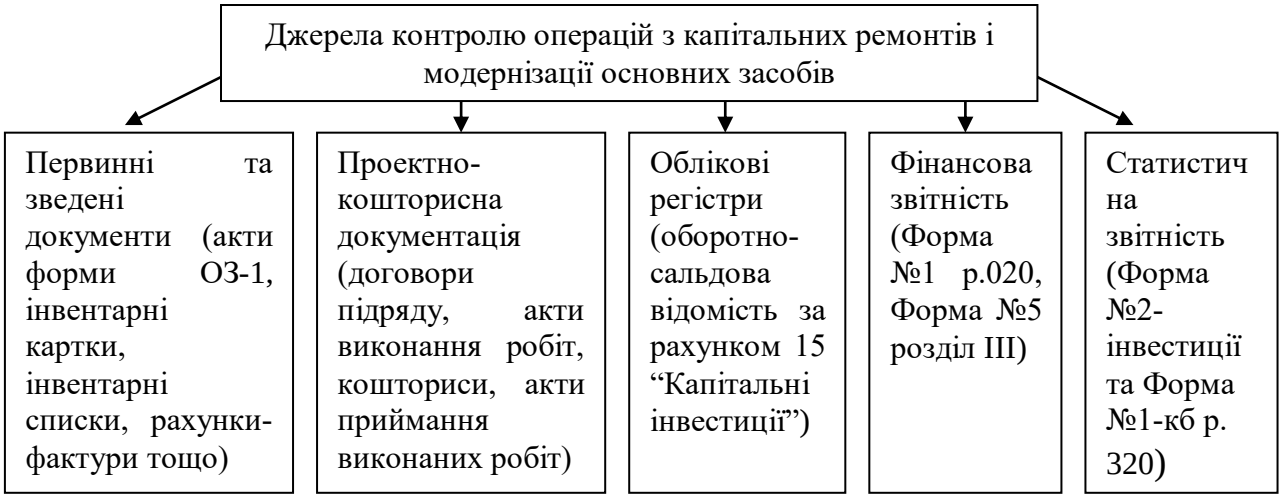


Рис. 3.2. Джерела контролю операцій з капітального інвестування

З метою перевірки економічної доцільності проведення капітальних робіт працівниками КРВ перевіряється наявність наказу керівника

підприємства або підрозділу на проведення робіт, а також наявність розрахунку економічних вигод від їх проведення та прогнозного впливу на результати діяльності підприємства в майбутньому.

При перевірці операцій з капітального інвестування в зведення будівель і споруд комбінату ревізор повинен пам'ятати, що згідно Правил 174 такі роботи визначаються як вид будівництва, тому підприємство повинно мати дозвіл на їх проведення.

В процесі контролю проектно-кошторисної документації ревізор повинен ретельно розглянути кошториси за формою та змістом. Зокрема, контролю підлягають: локальні, об'єктні кошториси, зведені кошторисні розрахунки вартості будівництва, а також пояснювальні записки до них.

В ході перевірки ревізор повинен також враховувати, яким саме способом виконувалися капітальне будівництво (господарським, внутрішньогосподарським або підрядним), тому що це впливає на організацію та методику контролю відповідних робіт.

Так, на ПАТ «Інгулецький 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 (табл. 3.2).

Так, в результаті перевірки господарських операції з капітального будівництва підкранового рельсового шляху прольоту подрібнення осі 2-163 на ПАТ «Інгулецький ГЗК» підрядним способом, встановлено, що бухгалтерські записи правильні, але завищена вартість робіт підрядною організацією ПП «Світекс» на 1200 грн, а тому підприємству потрібно приділяти належну увагу

розрахункам з підрядними організаціями, проводити контрольні обміри виконаних робіт.

Таблиця 3.2

Перевірка господарських операції з капітального будівництва підкранового рельсового шляху прольоту подрібнення осі 2-163 на ПАТ «Інгулецький ГЗК» підрядним способом

№ оп	Зміст господарської операції	Документ	Кореспондуючі рахунки		Сума за даними бухоблік у, тис. грн.	Сума за даними перевірк и, тис. грн.	Відхил ення, тис. грн.
			Дебет	Кредит			
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Відображено вартість робіт по капремонту об’єкта	Акт виконаних робіт	151 “Капітальне будівництво”	63 “Розрахунки з постачальни-ками та підрядниками”	15193	14193	1000
2	Відображено ПДВ	Податкова накладна підрядника	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальни-ками та підрядниками	3038,6	2838,6	200
3	Оплачено підрядникам	Платіжне доручення	63 “Розрахунки з постачальни-ками та підрядника-ми”	311 “Рахунки в банках”	18231,6	17031,6	1200
4	Відображено введення в експлуатацію об’єкта	Акт форми 03-2	103 “Будинки та споруди”	151“ Капітальне будівництво”	18231,6	17031,6	1200

При виконанні капітального будівництва господарським способом перевіряють правильність визначення фактичної собівартості об'єктів капітального будівництва за даними кошторисів, виправдовуючих первинних документів і актів приймання-передачі основних засобів.

При перевірці операцій з капітального будівництва господарським способом ревізор повинен перевірити наявність у підприємства ліцензії на проведення будівельної діяльності та супутніх цьому виду діяльності робіт.

Далі обов’язково встановлюється повнота і своєчасність зарахування на баланс введених в експлуатацію об’єктів капітальних інвестицій за даними актів приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих

об'єктів основних засобів, інвентарних карток, про що свідчить наявність бухгалтерського запису Дт 10 «Основні засоби» Кт 15 «Капітальні інвестиції» на відповідну суму.

Правильність здійснення господарських операцій з капітального будівництва перевіряється також фактичним контролем, шляхом проведення контрольного обміру проведених робіт.

Контрольні обміри виконаних робіт дозволяють встановити фактичний обсяг і вартість виконаних робіт, перевірити правильність їх відображення в актах приймання робіт і нарядах робітників, а також правильність списання матеріалів на їх проведення. Контрольний обмір виконаних робіт з капітального будівництва на ПАТ «Інгулецький ГЗК» проводиться безпосередньо на об’єкті ревізором самостійно або із залученням спеціалістів з інших підрозділів підприємства.

Основними способами проведення контрольного обміру на ПАТ «Інгулецький ГЗК» є: контрольний обмір фактично виконаних робіт; зустрічна перевірка операцій по розрахунках з підрядником (при підрядному способі виконання робіт); співставлення обсягу робіт, вказаного в актах приймання і в актах інвентаризації незавершеного будівництва, з обсягом робіт, вказаного в оплачених робочих нарядах.

Слід зазначити, що виявлені при контрольному обмірі розходження між фактичним вкладенням матеріалів з плановими нормативами на ПАТ «Інгулецький ГЗК» врегульовуються таким чином: матеріали, виявлені в надлишку підлягають оприбуткуванню та зарахуванню на збільшення доходів підприємства з подальшим з’ясуванням причин виникнення таких надлишків і встановленням винним осіб; недостача матеріалів відшкодовується матеріально відповідальними особами за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей. У випадку, коли не встановлено винних матеріально відповідальних осіб або в стягненні з них відмовлено судом, недостачі відносяться на збільшення витрат, які пов’язані із списанням будівельних матеріалів.

3.2. Типові порушення в обліку і оподаткуванні капітальних інвестицій та способи їх виявлення на ПАТ «Інгулецький ГЗК»

Джерела інформації для проведення аналізу капітального інвестування на великих промислових підприємствах наведені в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Інформаційна база економічного аналізу капітального інвестування

№ з/п	Група документів	Джерела даних
1	2	3
1	Первинні документи	Акт приймання-передачі основних засобів (ОЗ-1). Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ОЗ-2). Акт на списання основних засобів (ОЗ-3). Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини (ОЗ-5). Інвентарний список основних засобів (ОЗ-9), Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів (НА-1), Картка аналітичного обліку об'єкта інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів (НА-2), накладні, вимоги, лімітно-забірні картки
2	Регістри обліку	Журнал 4, Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій, Відомість джерел фінансування капітальних інвестицій, Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів
3	Фінансова звітність	Ф. № 1 «Баланс», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів», ф. № 4 «Звіт про власний капітал», ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», ф. № 6 Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»
4	Статистична звітність	Ф. №1-підприємництво «Звіт про основні показники діяльності підприємства», ф. № 1-кб «Звіт про виконання будівельних робіт», ф.№1-інвестиції «Звіт про інвестиції в основний капітал (капітальні вкладення)», ф. № 2-інвестиції «Звіт про капітальні інвестиції», ф.№11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)»
5	Інші джерела	Проектно-кошторисна документація, планові та звітні дані капітального будівництва, календарні графіки виконання будівельних робіт за об'єктами, «Пояснювальні записки до річних звітів з капітального будівництва», «Пояснювальні записки до річних звітів» за аналізовані роки

Методика аналізу капітального інвестування має враховувати ряд принципових положень:

- капітальні інвестиції в будівництво або реконструкцію кожного об'єкта основних засобів здійснюються протягом декількох років, тому прибутки

(доходи) від них одержують не одразу, а через певний проміжок часу (інвестиційний лаг);

- момент фізичної заміни (оновлення) основних засобів не співпадає з моментом їх вартісного заміщення, у результаті чого можуть виникнути втрати і збитки, що зменшують фінансові результати діяльності підприємства;

- адекватна оцінка показників капітального інвестування на підприємстві є можливою лише за умови розгляду їх в динаміці та у порівнянні з інвестиційною діяльністю інших підприємств галузі.

Узагальнену характеристику етапів економічного аналізу капітальних інвестицій відображено на рис. 3.3.

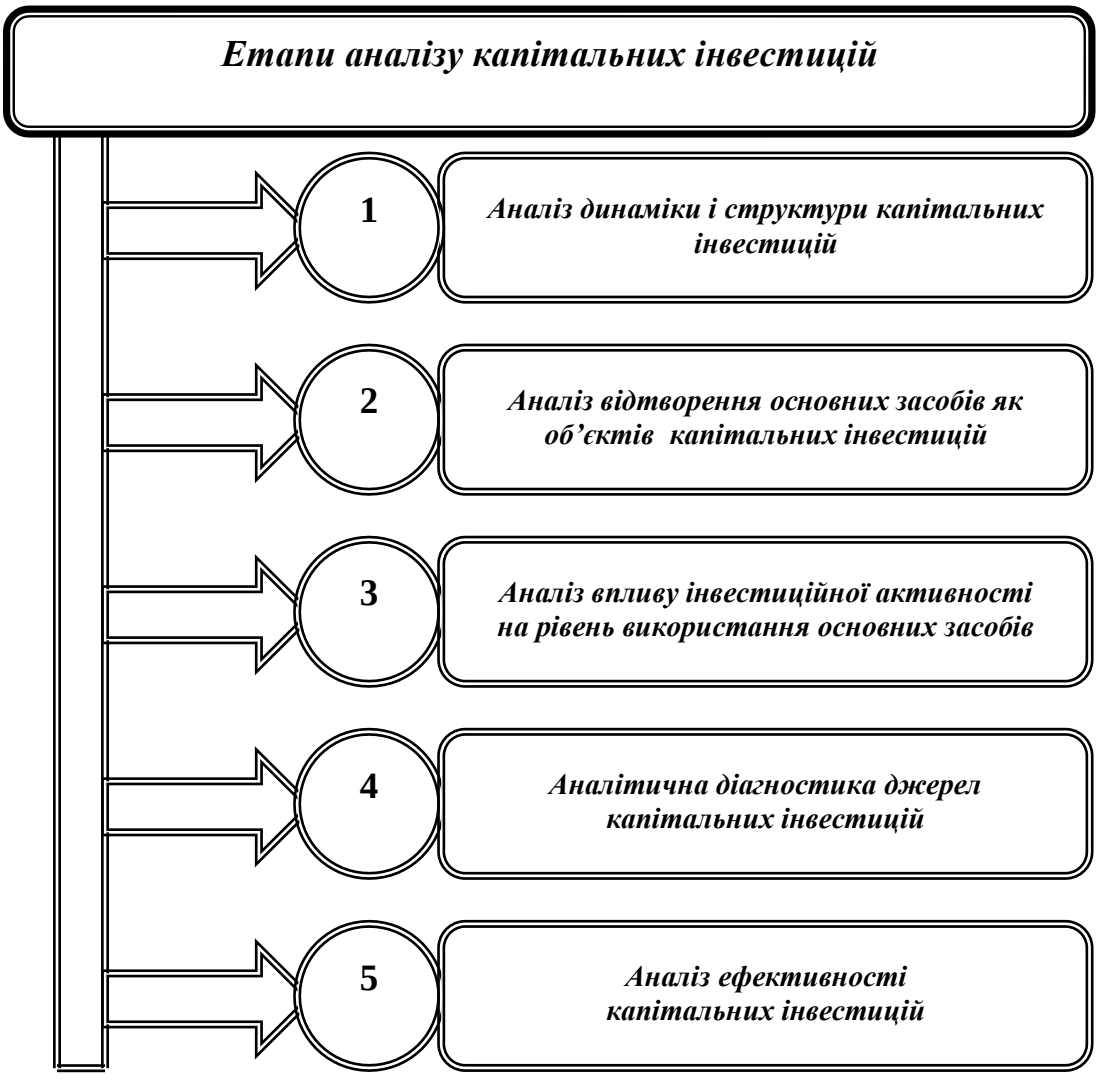


Рис. 3.3. Етапи економічного аналізу капітального інвестування

Аналітичне дослідження капітальних інвестицій може бути проведено на рівні окремого підприємства, групи підприємств регіону, галузі окремої країни або групи країн.

Серед основних порушень у сфері капітального інвестування, найбільш типовими можна вважати:

- виконання будівельно-монтажних робіт та робіт з проектування нового будівництва і реконструкції підрядними та проектними організаціями, які не мають ліцензії на виконання таких видів робіт;
- укладання договорів на виконання робіт з порушенням „Правил визначення вартості будівництва”;
- не вказуються документи, покладені в основу формування ціни, та не обумовлено джерело фінансування й обсяги виконаних робіт;
- неправильне застосування коефіцієнту впливу умов виконання робіт на весь обсяг робіт з урахуванням матеріальних витрат під час розрахунку вартості виконаних робіт по формі КБ-2, що порушує „Ресурсні елементні кошторисні норми на ремонтно-будівельні роботи”, які затверджені наказом Держбуду України від 14.09.2000р. №201. Цей коефіцієнт слід застосовувати лише до норм витрат праці робочих, зайнятих на ремонтно-будівельних роботах, та часу експлуатації будівельних машин і механізмів;
- понаднормове списання матеріалів;
- заниження вартості активів (основних засобів) внаслідок необґрунтованого віднесення витрат, пов’язаних з їх реконструкцією, на витрати виробництва замість збільшення вартості;
- віднесення витрат на експлуатацію машин та механізмів на рахунок 23 „Виробництво” внаслідок неякісно оформлених документів замість рахунку 151 „Капітальне будівництво”, що призводить до заниження вартості активів (незавершеного будівництва);
- завищення вартості будівельно-монтажних робіт підрядними організаціями;

- зайве списання коштів на видатки всупереч законодавству внаслідок завищення вартості будівельно-монтажних робіт, що виникло за рахунок зайвого включення до вартості робіт витрат на використання машин та механізмів, що не підтверджується первинними документами.

- застосування завищених відсотків заготівельно-складських витрат понад встановлені норми ;

- включення до транспортних витрат за перевезення будівельних матеріалів зайвих машино-годин роботи транспорту;

- завищення заробітної плати та нарахувань на неї за рахунок включення соціальних виплат, що не входять до фонду оплати праці, чим порушується п. 3.1 „Правил формування договірних цін будівництва", затверджених наказом Держбуду України № 171 від 27.08.2000р., п. 9.7 „Правил формування договірних цін та їх уточнення в процесі будівництва", затверджених наказом Держбуду України від 09.09.1998р. № 197.

Для запобігання типовим порушенням в облікових операціях з капітальними інвестиціями доцільно:

1) вживати заходи щодо відшкодування підрядниками сум завищення вартості виконаних робіт;

2) посилити контроль з боку керівництва підприємств за правильністю визначення вартості виконаних робіт та витрачання інвестиційних коштів від збору за забруднення навколишнього природного середовища;

3) посилити контроль за своєчасністю проведення розрахункових операцій в бухгалтерському обліку капітальних інвестицій;

4) впорядкувати роботу з прийняття наказів по підприємствах, своєчасного ознайомлення з ними та притягнення до дисциплінарної або матеріальної відповідальності посадових осіб, які допустили порушення фінансової дисципліни.

Вдосконалення внутрішньогосподарського контролю на ПАТ «ІнГЗК» та споріднених підприємствах залізорудної галузі слід здійснювати через реалізацію таких заходів:

1) замовнику потрібно проводити конкурсний (тендерний) відбір проектних і будівельних організацій для виконання відповідних робіт, з обов'язковою перевіркою наявності ліцензій, з переліком видів робіт здійснення будівельної діяльності, а також довідок про раніше виконані об'єкти та відгуки попередніх замовників;
2) фахівцям технічної і кошторисно-договірної служби Управління капітального будівництва комбінату слід посилити вимоги до якості проектно-кошторисної документації, що виконується проектною організацією, шляхом детального вивчення технічної документації на предмет відхилень від норм та правил проектування;
3) забезпечити обов'язкове проведення інженерно-технічною службою комбінату оцінки якості проекту з урахуванням результатів «Укрінвестекспертизи», та вимагати усунення недоліків проекту;
4) до передання проекту генпідряднику, забезпечити обов'язкове проведення порівняльного аналізу техніко-економічних показників проекту з об'єктом-аналогом;
5) організувати підвищення кваліфікації фахівців технічного нагляду та працівників кошторисно-договірної служби комбінату, через спеціальні курси, семінари, стажування на об'єктах будівництва в межах країни та за кордоном;
6) забезпечити своєчасне (оперативне) передання гірничо-збагачувальним комбінатом проектно-кошторисної документації підрядній організації, для детального вивчення, з метою запобігання відхилень та помилок під час будівництва;
7) Управлінню капітального будівництва комбінату слід проводити щомісячні звірки фактично виконаних підрядниками обсягів будівельно-монтажних робіт з документально представленими обсягами цих робіт по формі КБ-2, шляхом виконання контрольних обмірів відповідності проектним параметрам;

8) технічній та кошторисно-договірній службі Управління капітального будівництва комбінату посилити контроль шляхом вибіркової перевірки фактичного стану справ на об’єкті будівництва та правильністю використання підрядником коефіцієнтів умов виконання робіт на об’єкті будівництва, зокрема обводнення, складних гірничо-геологічних умов, підроблюваних територій тощо;
9) організувати постійну роботу бригад авторського нагляду генроектувальника за будівництвом, шляхом ведення «Журналу авторського нагляду за будівництвом» з виявленням відступів від проектної документації і вказівками щодо усунення виявлених відступів із зазначенням термінів їх виконання;
10) Управлінню капітального будівництва комбінату, під час укладання договорів підряду, забезпечити обов’язкове представлення набору документів, що покладені в основу визначення вартості (ціни) виконання робіт, проектувальниками і підрядниками;
11) сектору основних засобів центральної бухгалтерії комбінату, слід забезпечити суворий контроль віднесення за цільовим призначенням витрат на експлуатацію машин та механізмів;
12) Управлінню капітального будівництва комбінату організувати вибірковий контроль за фактичними витратами і списанням паливно-мастильних матеріалів підрядниками, залежно від кілометражу та часу проведення робіт. Застосовувати санкції за фактами виявлених порушень, а саме – не здійснювати оплату завищених обсягів будівельних робіт, на які складені акти;
13) забезпечити впорядкування роботи з прийняття наказів по підприємству, про притягнення до дисциплінарної або матеріальної відповідальності посадових осіб, які допустили порушення фінансової дисципліни, своєчасне ознайомлення з цими наказами працівників підприємства;
14) покласти на екологічну службу комбінату та заступника директора з фінансових питань відповідальність за нецільове використання коштів 70%

від збору за забруднення навколишнього природного середовища, що регламентується Постановою Кабінету Міністрів України від 17.05.2002 №657. Застосовувати у випадку таких порушень матеріальні санкції;

15) забезпечити систематичне відстеження бухгалтерією, технічною і кошторисно-договірною службою Управління капітального будівництва гірничо-збагачувального комбінату нових законодавчо-нормативних документів у галузі проектування і будівництва, шляхом створення сучасної інформаційної бази даних в галузі проектування та будівництва;

16) ввести в практику внутрішньогосподарського контролю обов'язковий аналіз результатів перевірок КРВ в м. Кривий Ріг, Державної архітектурно-будівельної інспекції, пожежної, санітарної інспекції тощо. Розробляти конкретні заходи з усунення недоліків і недопущення повторення виявлених порушень.

3.3. Результати податкового консультування та контролю капітальних інвестицій ПАТ «Інгулецький ГЗК»

Проведення контролю завжди супроводжується певним ризиком. Немає практичного способу звести аудиторський ризик до нуля. Консультант завжди намагається, щоб ризик неправильної думки був незначним. Тому він повинен спланувати контроль так, щоб ризик неправильного вирішення був достатньо малим. Для цього консультанту необхідно досягти такої обізнаності (компетентності) про системи обліку і внутрішнього контролю, яка дала б йому змогу правильно спланувати аудит і розробити ефективний підхід до його проведення. Крім того, контролеру слід використовувати професійні знання для оцінювання ризику аудиту і підготовки аудиторських процедур, необхідних для зменшення ризику до сприятливого рівня.

Заключним етапом податкового консультування та контролю капітального інвестування в розвиток залізорудного виробництва є оформлення його

результатів. Цей процес передбачає узагальнення, систематизацію матеріалів перевірок та складання акту і висновку.

У процесі контролю цієї облікової ланки консультанти ведуть журнал контролю, складають акти, отримують пояснення, довідки, копії або виписки окремих документів.

Узагальнення матеріалів перевірки — основний і найбільш складний етап роботи податкового консультанта на підприємстві. Він має з великої кількості фактів і випадків відібрати основні, реальні й документально обґрунтовані. При узагальнені матеріалів контролю капітального інвестування проводиться їх систематизація у відповідності з програмою податкового консультанта по однорідним господарським операціям і однотипним порушенням. За всіма випадками порушень вказуються номери і дати відповідних первинних документів і облікових регістрів, характер порушення, посади і прізвища винних осіб. Виявлені факти викладаються в висновку консультанта-аудитора об’єктивно, при цьому всі записи мають бути простими і доступними для сприйняття.

Матеріали контролю капітального інвестування можуть бути оформлені довідками, які складаються за окремими підрозділами, відділами, інвентаризації матеріальних цінностей і у тих випадках, коли за встановленими фактами слід вжити невідкладних заходів.

В процесі складання акта перевірки ревізори можуть брати пояснення у посадових осіб, які спричинили порушення та зловживання. Сутність причин та фактів, викладених в поясненнях посадових осіб ревізори детально перевіряють і надають по ним письмовий висновок, який затверджується начальником контрольно-ревізійного підрозділу підприємства.

Результати перевірки викладаються в акті на підставі перевірених даних та фактів, які отримані з оригіналів документів, а також, на підставі даних про результати проведених зустрічних звірок, результатів інвентаризації, контрольних замірів і контрольних запусків сировини та матеріалів, аналізів сировини, матеріалів та готової продукції.

За результатами планових перевірок складається доповідна записка, яка подається керівнику підприємства або уповноваженому заступнику, а також копія керівнику підрозділу, де проводилася перевірка.

Всі факти в акті перевірки викладаються таким чином, щоб по кожному з них можна було мати документально підтвердженні відповіді на наступні запитання:

- що порушено (інструкція, стандарт, наказ, постанова тощо, з посиланням на пункт, параграф і зміст порушення);
- хто порушив (із зазначенням посадових або матеріально-відповідальних осіб);
- час порушення;
- спосіб порушення;
- чим викликано порушення (причини і умови, які сприяли порушенню);
- розмір нанесеного збитку.

При складанні акту перевірки на ПАТ «Інгулецький ГЗК» дотримуються наступної структури:

1. Вступна частина. Містить загальні дані, необхідні для осіб, які користуються актом.

2. Висвітлюються результати перевірки виконання вказівок та пропозицій за матеріалами попередньої перевірки.

3. Викладається коротка характеристика результатів виконання основних показників бізнес-плану.

4. Відображаються результати перевірки документів та операцій за їх видами: виробничі, постачальницько-збутові, грошові, розрахункові тощо.

5. Зазначаються недоліки в роботі підрозділу, що призводять до марнотратства, крадіжок та недостач.

6. Описуються відхилення від нормального стану обліку, порушення встановлених правил обліку та діючих стандартів, факти недоброякісності документів та звітності тощо, але акт не нагромаджується детальним описом організації та ведення обліку.

7. Викладаються результати перевірки спеціального завдання ревізору.

Складений та підписаний начальником ревізійного відділу підприємства акт перевірки передається для ознайомлення керівнику (начальнику) перевіряємого підрозділу. У разі згоди з викладеними в акті порушеннями, він підписується головним бухгалтером та керівником підрозділу. У випадку непогодження з викладеними пунктами в акті, керівник підрозділу може надати заперечення до акту перевірки. Начальник контрольно-ревізійного відділу повинен сформувати висновки на заперечення та у визначений строк направити їх до керівника перевіряємого підрозділу. На кінцевому етапі акт перевірки передається генеральному директору ПАТ «Інгулецький ГЗК» для ознайомлення і прийняття відповідних рішень (санкцій) та подальшої реалізації результатів перевірки.

Отже, при складанні акта перевірки на ПАТ «Інгулецький ГЗК» дотримується об’єктивність, ясність описання виявлених фактів і даних. Ревізори підприємства до акту перевірки не включають непідтверджені документами дані про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Ризик економічний - ймовірність того чи іншого результату (отримання прибутку чи зазнавання втрат) від реалізації певного господарського проекту чи здійснення певної дії. Кількісна величина ризику може виражатися в абсолютних та відносних показниках. В абсолютному вираженні ризик являє собою величину можливих втрат від здійснення певної операції. Відносний показник ризику обчислюють шляхом віднесення абсолютної величини ризику до якогось певного показника, що характеризує господарську діяльність.

Аудиторський ризик являє собою ризик того, що аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми фінансової звітності тоді, коли вони приховують у собі істотно непевну інформацію, яка не відповідає реальності.

Незалежні процедури перевірки аудиторські процедури, що використовуються аудитором для визначення того, чи були фінансово-господарські операції клієнта належним чином санкціоновані, правильно оформлені й відображені в облікових реєстрах.

Ризик аудиту або загальний ризик - - це ризик того, що аудитор може висловити неадекватну думку в тих випадках, коли в документах фінансової звітності існують суттєві перекручення, інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде представлено аудиторський висновок без зауважень.

Ризик аудиту має три складових:

- властивий ризик;

- ризик, пов'язаний із невідповідністю функціонування внутрішнього контролю;

- ризик невиявлення помилок та перекручень.

Властивий ризик є показником вразливості залишку за певним бухгалтерським рахунком або певною категорією операцій стосовно перекручень, які можуть бути суттєвими, або вразливість цих залишків щодо перекручень у загальній сукупності з перекрученнями за іншими рахунками чи операціями, з припущенням, що заходи внутрішнього контролю підприємства на них не поширювалися.

Для того, щоб зробити оцінку властивого ризику, аудитору слід використати свої професійні знання з метою врахування й оцінки численних факторів потенційних ризиків. фактори, що впливають на галузь, у якій здійснює діяльність підприємство, наприклад, економічні умови і умови конкуренції, зміни в технології виробництва та послуг, загальній обліковій практиці, а також у фінансових тенденціях і показниках; бухгалтерські рахунки, які дають уявлення про фінансовий стан підприємства, і які, поза сумнівом, вимагають виправлення, наприклад, Ризик невідповідності внутрішнього контролю підприємства - це імовірність того, що недостовірна інформація, яка може існувати за класом операцій або класом укладених угод і може бути суттєвою окремо або в сукупності з недостовірною інформацією за іншими рахунками або класами операцій, не буде попереджена або своєчасно виявлена системою внутрішнього контролю підприємства.

Завжди існує ризик певної невідповідності внутрішнього контролю у зв'язку зі звичайною обмеженістю функціонування кожної системи внутрішнього контролю. Для того, щоб оцінити ризик невідповідності внутрішнього контролю, аудитор повинен вивчити адекватність описання внутрішнього контролю та перевірити процедури внутрішнього контролю підприємства. Якщо немає такої оцінки аудитор повинен зробити припущення, що розмір ризику внутрішнього контролю високий.

Процедури внутрішнього контролю являють собою рішення, що доповнюють середовище контролю, які керівництво прийняло для забезпечення обґрунтованої гарантії того, що конкретні завдання підприємства будуть досягнуті. В основному, це процедури, що стосуються відповідного санкціонування виконання угод, розподілу службових обов'язків, підготовки та виконання наказів, документів, зберігання активів і незалежних перевірок виконавчої дисципліни.

Розуміння системи внутрішнього контролю й обліку разом з оцінкою внутрішнього (притаманного) ризику, інші міркування дають змогу аудитору встановити види суттєвої недостовірної інформації, що могла існувати у фінансовій звітності, проаналізувати фактори, котрі впливають на ризик можливості припущення суттєвих перекручень; підготувати відповідні незалежні процедури перевірки.

Контролер не бере до уваги ті рішення і процедури в межах систем обліку і внутрішнього контролю, що не належать до фінансової інформації. Наприклад, рішення і процедури, що стосуються ефективності певних управлінських процесів прийняття рішень (визначення цін продажу на товари або витрат на дослідження і розвиток), котрі хоч і є важливими для підприємства, але не належать до процесу аудиторської перевірки.

Важливим елементом у плануванні та проведенні аудиту капітальних інвестицій є оцінка аудиторського ризику. Він залежить від особливостей господарської діяльності підприємства, якості функціонування системи внутрішнього контролю підприємства. Аудиторський ризик полягає в тому, що

аудитор може висловити неадекватну думку в тому разі, коли в документах бухгалтерської звітності щодо капітальних інвестицій є значні перекручення. Найважливішою в цьому є оцінка аудитором ризику внутрішнього контролю - ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, тобто її спроможність попереджати і виявляти помилки на підприємстві, оцінка розміру особистого аудиторського ризику не виявлення суттєвих помилок у звітності підприємства, під час проведення аудитором аудиторських процедур і визначення на підставі цього найважливіших напрямів аудиту.

Ризик контролю виражає міру очікування аудитором ймовірності допущення помилок, що перевищують допустиму величину, системою внутрішньогосподарського контролю, тобто ризик наявності помилок в обліку після перевірки системою внутрішнього контролю. Звичайно це значення лежить у межах від 0,3 до 0,5.

Ризик не виявлення виражає міру готовності аудитора визнати ймовірність не виявлення в процесі проведення аудиту помилок, які перевищують допустиму величину. Відповідно, цей ризик становить близько 0,1 (близько 10 %). Одержавши значення величини аудиторського ризику, необхідно врахувати, що він має бути прийнятним. Прийнятний аудиторський ризик виражає міру готовності аудитора визнати прийнятною ймовірність наявності у фінансовій звітності суттєвих помилок після завершення аудиту і надання клієнту аудиторського висновку. Вважається, що величина прийнятного аудиторського ризику не може перевищувати 5%, хоча офіційних норм граничного значення аудиторського ризику не встановлено.

Підсумковим результатом роботи аудитора є аудиторський звіт. У ньому може бути будь-яка інформація, яка цікавить клієнта-замовника аудиту і форма подання якої регламентована в договорі на проведення аудиту. Крім того, аудиторські послуги у формі консультацій можуть надаватися усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у формі експертиз оформляють експертним висновком або актом.

Якщо мета аудиту - висловити думку про достовірність інформації, наведеної в річній фінансовій звітності, то обов'язковою частиною звіту аудитора є аудиторський висновок, базові вимоги до якого наведено в Законі України «Про аудиторську діяльність» - аудитор має провести перевірку бухгалтерської річної звітності суб'єкта господарювання з метою надання висновку про достовірність і реальність наданої інформації та її підтвердження або не підтвердження.

Аудиторський висновок - це офіційний документ, засвідчений підписом і печаткою аудитора (аудиторської фірми), форма, зміст, принципи і порядок підготовки якого затверджено МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність». Він складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить висновок про достовірність звітності, повноту й відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

В аудиторському висновку має бути чітке уявлення аудитора про перевірену фінансову звітність. Аудиторський висновок складається з дотриманням відповідних норм та стандартів і має містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти і відповідності законодавству бухгалтерської звітності замовника. Аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі отриманих аудиторських доказів, для підготовки аудиторського висновку про перевірену фінансову звітність.

3.4. Резерви поліпшення процесу обліку і оподаткування капітальних витрат 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 капітальних інвестицій.

На рис. 3.4 представлено аналіз сплати податку на прибуток на гірничорудних підприємствах України.

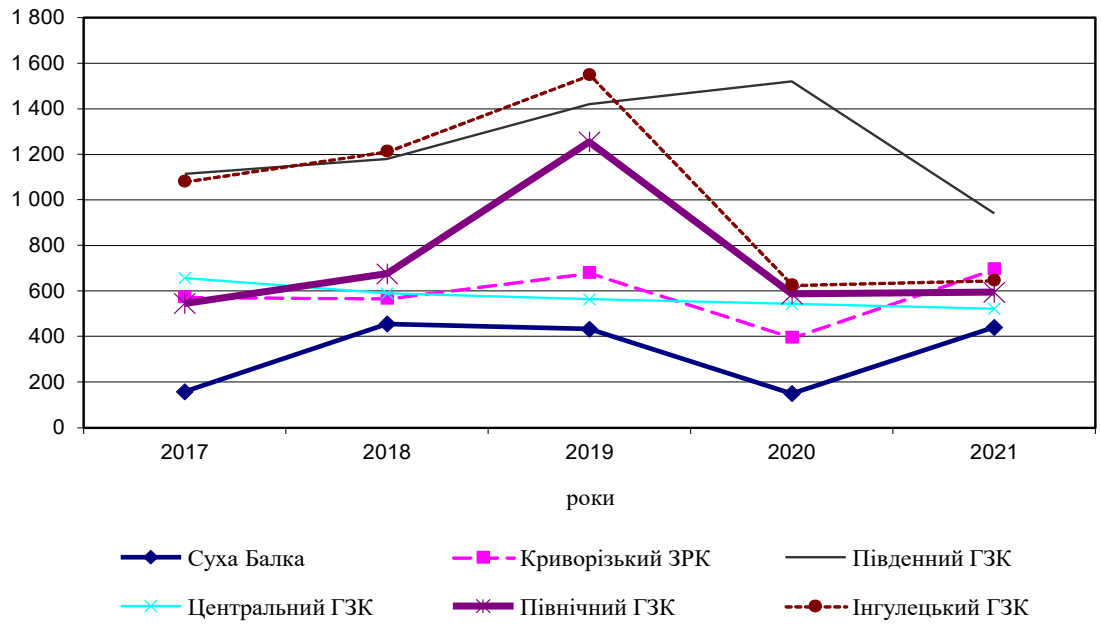


Рис. 3.4. Динаміка сум податку на прибуток згідно податкового обліку гірничорудних підприємств України у 2017-2021 рр., млн.грн.*

*Джерело: складено автором за даними звітності підприємств

З таблиці 3.4 видно, що сплата податку на прибуток зменшилася по всім підприємствам гірничорудної галузі у 2020 та 2021 роках.

Таблиця 3.4

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
Північний ГЗК	546	675	1 254	587	594
Інгулецький 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. 3.5 представлено аналіз основних податків, що сплачує ПАТ «Інгулецький ГЗК» за 2019-2021 роки.

Таблиця 3.5

Аналіз сплати податків ПАТ «Інгулецький 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 «Інгулецький 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 капітальних інвестицій 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 капітальних інвестицій 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 капітальних інвестицій 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 капітального інвестування 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 капітальних інвестицій та формування інвестиційно-амортизаційної політики підприємств.

ВИСНОВКИ

Узагальнюючи визначення інвестицій, що внесені до законодавчо-нормативної бази, та враховуючи аргументи вітчизняних і зарубіжних авторів, пропонується в обліку і аналізі розглядати інвестиції як процес, який відбувся і представлений у господарських операціях витрачанням майнових та інтелектуальних цінностей, що акумульовані з різних ресурсних джерел, на здійснення підприємницької та інших видів діяльності з метою майбутнього отримання прибутку або досягнення іншого корисного ефекту.

До теперішнього часу в жодному із затверджених П(С)БО немає визначення терміну «капітальні інвестиції», що призводить до різного, навіть суперечливого його тлумачення в обліковій практиці. Тому більшість фахівців з обліку доводять доцільність створення П(С)БО «Капітальні інвестиції», або ж хоча б доопрацювання П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» у напрямі розкриття поняття «капітальні інвестиції» та визначення основних методологічних засад їх обліку. Автор роботи поділяє таку точку зору, тому що зазначені зміни в П(С)БО сприятимуть адекватному поданню інформації про капітальні інвестиції у фінансовій звітності й більш повному забезпеченню інформаційних потреб аналізу.

Капітальні інвестиції – сукупність витрат на створення (придбання), розширення, реконструкцію і технічне переозброєння основного капіталу.

ПАТ «Інгулецький ГЗК» є підприємством гірничодобувної промисловості, основними видами діяльності якого є: добування залізних руд, інші види оптової торгівлі, діяльність автомобільного вантажного транспорту. В межах основної діяльності залізорудного комбінату ведеться видобуток та збагачення магнетитових руд, виробництво залізного концентрату, залізорудних окислених окатишів та іншої залізорудної сировини. Метою діяльності ПАТ «Інгулецький ГЗК» є забезпечення потреб національної економіки України і споживачів інших країн металургійною сировиною, включаючи видобуток залізної руди, виробництво концентрату і

його огрудкування, одержання прибутку і задоволення інтересів трудового колективу, а також отримання прибутку за рахунок усіх видів виробничої, комерційної, торгівельної, фінансової, посередницької та інших видів діяльності.

Аналіз динаміки щорічних обсягів капітальних інвестицій, що проведений на гірничо-збагачувальних комбінатах Кривбасу за 2000-2021 рр. у діючих цінах, виявив тенденцію до збільшення масштабів капітальних інвестицій по всіх підприємствах галузі. Така тенденція є досить сприятливою для розвитку галузі і оновлення технічної бази гірничо-збагачувальних підприємств.

Організація облікового процесу на ПАТ «Інгулецький ГЗК» здійснюється узгоджено з графіком документообігу, який містить перелік робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням строків виконання та взаємозв'язку відповідних робіт.

На ПАТ «Інгулецький ГЗК» приділено особливу увагу автоматизації облікових операцій, що дозволяє збирати, передавати, систематизувати і обробляти інформацію за допомогою спеціально розробленого програмного забезпечення. На цьому підприємстві планують завершити перехід від інформаційної системи «Галактика» до SAP for Mining у 2021 році.

Інструкція про застосування Плану рахунків №291 визначає, що рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку капітальних витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених капітальних витрат, за кредитом – їх зменшення (уведення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо). На цьому рахунку ведуть також облік обладнання для встановлення. Рахунок 15 є активним, балансовим.

Аудиторська перевірка складається з таких етапів: Підготовка до проведення аудиту. Оцінка облікових систем і систем внутрішнього

контролю. Планування аудиторської перевірки. Проведення власної перевірки. Складання аудиторського висновку.

На ПАТ «Інгулецький ГЗК» організаційна форма проведення фінансового аудиту представлена внутрішньогосподарським контролем (контролем власника). З цією метою в організаційній структурі підприємства передбачено функціонування контрольно-ревізійного відділу.

Джерелами інформації контролю капітальних інвестицій на ПАТ «Інгулецький ГЗК» є договори підряду, акти передачі підряднику проектно-кошторисної документації, дані бухгалтерського обліку по рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

При перевірці операцій з капітального будівництва господарським способом ревізор повинен перевірити наявність у підприємства ліцензії на проведення будівельної діяльності та супутніх цьому виду діяльності робіт.

Далі обов’язково встановлюється повнота і своєчасність зарахування на баланс введених в експлуатацію об’єктів капітальних інвестицій за даними актів приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів основних засобів, інвентарних карток, про що свідчить наявність бухгалтерського запису Дт 10 «Основні засоби» Кт 15 «Капітальні інвестиції» на відповідну суму.

Основними способами проведення контрольного обміру на ПАТ «Інгулецький ГЗК» є: контрольний обмір фактично виконаних робіт; зустрічна перевірка операцій по розрахунках з підрядником (при підрядному способі виконання робіт); співставлення обсягу робіт, вказаного в актах приймання і в актах інвентаризації незавершеного будівництва, з обсягом робіт, вказаного в оплачених робочих нарядах.

Побудована модель управління капітальними інвестиціями ПАТ «Інгулецький ГЗК» дозволяє простежити взаємодію і взаємозалежність кошторисного планування капітальних інвестицій, їх обліку й аудиту для прийняття ефективних управлінських рішень з капітальних інвестицій. Зважаючи на те, що контроль виступає однією з важливих функцій

управління капітальними інвестиціями, для ПАТ «Інгулецький ГЗК» розроблено також структуру механізму управління та контролю діяльності з капітального інвестування. Серед заходів щодо вдосконалення аудиту на ПАТ «Інгулецький ГЗК» основними є: організація та проведення конкурсного (тендерного) відбору замовником проектних і будівельних організацій для виконання відповідних робіт з обов'язковою перевіркою наявності ліцензій; посилення контролю через вибіркову перевірку фактичного стану справ на об'єкті будівництва з боку технічної та кошторисно-договірної служб; полегшення доступу внутрішньої контрольно-ревізійної служби до систематизованої у комп'ютерній мережі обліково-звітної інформації тощо.

Проаналізовано та визначено, що сплата податку на прибуток зменшилася по всім підприємствам гірничорудної галузі у 2020 та 2021 роках. По всіх підприємствах обсяг суми податку на прибуток знизився у майже у 2 рази в 2020-2021 роках порівняно з 2017-2019 рр.

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.

За результатами аналізу податкових платежів, видно, що ПАТ «Інгулецький 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.

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. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні. Закон України від 26.01.1993 р. № 2939 – XII // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Том 1. – К.: ДІЯ, 2001. – С. 7-15.

17. Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи. Указ Президента України, затверджений 27.08.2000 р. № 1031/2000 // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Том 1. – К.: ДІЯ, 2001. – С. 53-55.

18. Про заходи щодо поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади. Постанова Кабінету Міністрів України від 10.07.1998 р. № 1053 // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Том 1. – К.: ДІЯ, 2001. – С. 159-161.

19. «Про затвердження типових форм первинного обліку» Наказ Міністерства статистики України від 29.12.2017р. № 352.

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

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

22. Агеева Ю.Б., Агеева А.Б. Аудиторская проверка: практическое пособие для аудитора и бухгалтера.- М.: Бератор-Пресс, 2001.- 144с.

23. 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.

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

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

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

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

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

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

55. 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.

56. 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

65. 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.

66. Мельник П.В. Розвиток фінансового контролю як функції державного управління трансформаційними процесами // Фінансовий

контроль. – 2001. - № 4. – С. 15-17.

67. 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.

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

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

70. 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.

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

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

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

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

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

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

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

78. 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.

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

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

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

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

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

84. 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

98. 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.

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

100. 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.

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

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

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

104. 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.

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

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

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

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

109. 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/.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

123. О.О. Ізмайлова // 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.

124. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навчальний посібник / За заг. ред. П.В. Мельника. – Київ: ЦУЛ, 2003. – 311с.

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи _____ (підпис, дата) _____ ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти _____ (прізвище, ініціали)

після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «__» _____ № __ допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри фіскального адміністрування _____ Іванишина О.С.

(підпис)

Гарант освітньо-професійної програми _____ Ізмайлов Я.О.

(підпис)

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА
про перевірку курсової роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Мокляк Катерина Євгенівна

Курс/група ОМП-21-1

Тема курсової роботи

Облік та оподаткування капітальних інвестицій підприємств

П. І. Б. наукового керівника

Ізмайлов Я.О.

Дата захисту 03.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 100,0 %. Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 0 %, цитат 1,56 %.

Відповідальна особа М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

на випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
спеціальності 071 «Облік і оподаткування» ОПП «Податкове консультування»
Мокляк Катерини Євгенівни
на тему: „ Облік та оподаткування капітальних інвестицій підприємств"

Актуальність теми. Без інвестиційної діяльності підприємствам неможливо оновлювати свої необоротні активи та продукцію. Тому актуальним є дослідження методики обліку і оподаткування інвестиційної діяльності на промислових підприємствах гірничодобувної промисловості, щоб на законних підставах знизити їх податкове навантаження.

Наукова новизна. У дипломній роботі автором досліджено особливості обліку та податкового консультування інвестиційної діяльності підприємств на прикладі гірничодобувної промисловості. Елементи наукової новизни отриманих результатів проявляються в обґрунтуванні нових підходів та пропозицій до обліку та податкового консультування капітальних інвестицій підприємств.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. Студентом визначено методичні засади та проблеми обліку і оподаткування капітальних інвестицій підприємств. Розкрито та вивчено порядок документального оформлення операцій капітальних інвестицій на прикладі первинних документів підприємств. З'ясовано методику ведення аналітичного та синтетичного обліку капітальних інвестицій. Досліджено систему організації і методику податкового консультування капітальних інвестицій. Охарактеризовано зарубіжний досвід, сучасні проблеми та шляхи удосконалення податкового консультування капітальних інвестицій підприємств.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України.

Запропоновані студентом заходи по вдосконаленню організаційно-методичних засад обліку і податкового консультування капітальних інвестицій підприємств для підвищення ефективності управління є практично значимими для підприємств України.

Наявність недоліків. До недоліків робити слід віднести незначні похибки в оформленні роботи.

Загальний висновок і оцінка роботи. В цілому, дипломна робота демонструє належний рівень теоретичної та практичної підготовки її автора за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр», оволодіння ним сучасними прийомами і методами оподаткування, а також свідчить про здатність до самостійної професійної діяльності за обраним фахом.

Рецензент:
д.е.н., професор,
професор кафедри
обліку і аудиту
Національного університету водного
господарства та природокористування **С.О. Левицька**

НУВГП
Особистий підпис
Левицької С.О. засвідчую
Нач. відділу кадрів
27. 01 2025