

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік і контроль витрат на ремонт та модернізацію основних засобів в ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0719-з  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»  
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

Ю.О. Корчук

Керівник: \_\_\_\_\_ к.е.н., доцент Дашко І.М.

Рецензент: \_\_\_\_\_ к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

Запоріжжя 2021

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти магістр  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»  
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

**ЗАТВЕРДЖУЮ:**

Зав. кафедри \_\_\_\_\_ Н.М. Проскуріна  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2020р.

**З А В Д А Н Н Я**

**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ**

Корчук Юлії Олегівні

1. Тема роботи: Облік і контроль витрат на ремонт та модернізацію основних засобів в ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат» керівник роботи Дашко Ірина Миколаївна, к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 810-с.
2. Строк подання студентом роботи 01 березня 2021р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні основи обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів; вивчити організацію обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат» та його удосконалення; розкрити контроль витрат на ремонт та модернізацію основних засобів та його удосконалення.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 7 рис. та 17 табл.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Дашко І.М.	14.10.2020	14.10.2020
2	к.е.н., доцент Дашко І.М.	02.11.2020	02.11.2020
3	к.е.н., доцент Дашко І.М.	15.12.2020	15.12.2020

7. Дата видачі завдання: 07 вересня 2020 р.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	вересень 2020	виконано
2.	Написання вступу	жовтень 2020	виконано
3.	Виконання першого розділу	листопад 2020	виконано
4.	Виконання другого розділу	грудень 2020	виконано
5.	Виконання третього розділу	січень 2021	виконано
6.	Написання висновків	лютий 2021	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	лютий 2021	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	березень 2021	виконано

Студентка \_\_\_\_\_ Ю.О. Корчук

( підпис )

Керівник роботи \_\_\_\_\_ І.М. Дашко

( підпис )

**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер \_\_\_\_\_ В.В. Сьомченко

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 119 с., 17 табл., 7 рис., 71 джерело, 17 додатків.

### ОСНОВНІ ЗАСОБИ, РЕМОНТ, МОДЕРНІЗАЦІЯ, РЕКОНСТРУКЦІЯ, ОБЛІК, КОНТРОЛЬ, СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ, РИЗИКИ, АКТ ПЕРЕВІРКИ

Об'єкт дослідження – процес обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів в ПАТ «КЗРК».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів.

У процесі дослідження застосовувались загальнонаукові та специфічні прийоми обліку та контролю, серед яких можна відмітити: метод подвійного запису, балансового узагальнення, прийоми групування, а також аналітичні методи, метод фінансового аналізу, метод взаємного контролю операцій і документів із застосуванням аналітичних і логічних прийомів, контролю за формою і змістом бухгалтерських документів та інші.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів та контроль за ними.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– обґрунтовано, що дефініції поняття «ремонт», «модернізація» та «реконструкція» мають різні змістові наповнення, причому, в економічних документах немає єдності щодо визначення сутності даних понять;

– ґрунтується на визначені, що обґрунтування класифікації витрат на ремонт та модернізацію основних засобів за різними ознаками мають суттєве значення в системі управлінського обліку;

– запропоновано класифікацію основних засобів для потреб бухгалтерського обліку ремонтних операцій, яка передбачає виділення в окремі групи введених та невведених в експлуатацію основних засобів;

– наведені шляхи підвищення ефективності проведення перевірки шляхом розширення функцій служби внутрішнього контролю завдяки впровадженню процедури оцінки системи внутрішнього контролю на підприємстві;

набули подальшого розвитку:

– рекомендації щодо впровадження додаткового рахунку 29 «Ремонт основних засобів» та аналітичних рахунків третього порядку до рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» за видами ремонтів та поліпшення об'єктів основних засобів, зокрема: створення власними силами (господарським чи підрядним способом); технічне переозброєння, модернізація (модифікація, добудова, дообладнання), реконструкція; придбання за гроші; безоплатне отримання основних засобів; отримання у вигляді внеску до статутного капіталу; отримання в обмін. Така інформація може бути використана для управління підприємством та для аналізу різновидів поліпшення основних засобів на підприємстві;

– пропозиції щодо визначення зони ризику компонентів системи внутрішнього контролю та запропоновано перелік питань аудитора для оцінки системи внутрішнього контролю в частині ремонту основних засобів, що допомагають виявити істотні недоліки засобів контролю.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить визначити проблемні питання щодо обліку на конкретному підприємстві та забезпечити адекватне проведення контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів сучасним умовам господарювання, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом.

## SUMMARY

Qualifying work: 119 p., 17 tab., 7 fig., 71 Applications, 17 power.

### FIXED MEANS, REPAIR, MODERNIZATION, RECONSTRUCTION, ACCOUNTING, CONTROL, INTERNAL CONTROL SYSTEM, RISKS, ACT OF INSPECTION

The object of research is the process of accounting and control of costs for repair and modernization of fixed assets in PJSC «KZRK».

The purpose of the qualification work is to substantiate the theoretical provisions and develop practical recommendations for improving the accounting and control of costs for repair and modernization of fixed assets.

In the course of the research general scientific and specific methods of accounting and control were used, among which we can note: double entry method, balance generalization, grouping methods, as well as analytical methods, method of financial analysis, method of mutual control of operations and documents using analytical and logical methods, control in the form and content of accounting documents and others. The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a set of issues related to the improvement of accounting for the costs of repair and modernization of fixed assets and control over them.

In the course of the research the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

– it is substantiated that the definitions of «repair», «modernization» and «reconstruction» have different content, and in economic documents there is no unity in defining the essence of these concepts;

– is based on the definition that the justification of the classification of costs

for repair and modernization of fixed assets on various grounds are essential in the system of management accounting;

- the classification of fixed assets for the needs of accounting for repair operations is proposed, which provides for the allocation of separate groups of fixed and non-commissioned fixed assets;

- the ways of increase of efficiency of carrying out check by expansion of functions of service of internal control thanks to introduction of procedure of an estimation of system of internal control at the enterprise are resulted; have been further developed: – recommendations for the introduction of additional account 29 «Repair of fixed assets» and analytical accounts of the third order to account 152 «Acquisition (manufacture) of fixed assets» by types of repairs and improvements of fixed assets, in particular: creation by own (economic or contract); technical re-equipment, modernization (modification, completion, additional equipment), reconstruction; purchase for money; free receipt of fixed assets; receipt in the form of a contribution to the authorized capital; receiving in exchange. Such information can be used to manage the enterprise and to analyze the types of improvement of fixed assets in the enterprise;

- proposals to determine the risk zone of the components of the internal control system and proposed a list of auditor's questions to assess the internal control system in terms of repair of fixed assets, which help to identify significant deficiencies in the means of control.

The practical application of the recommendations proposed by the author will identify problematic issues regarding accounting at a particular enterprise and ensure adequate control over the costs of repair and modernization of fixed assets in modern business conditions, timely receipt and analysis of necessary information by management.

## ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП ..... 11

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ  
НА РЕМОНТ ТА МОДЕРНІЗАЦІЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1 Визначення сутності ремонтів як економічної категорії..... 16

1.2 Види та класифікація витрат на ремонт та модернізацію основних  
засобів..... 21

1.3 Огляд нормативних документів, які регламентують облік та  
контроль витрат на ремонт та модернізацію основних засобів..... 31

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА  
МОДЕРНІЗАЦІЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПАТ «КРИВОРІЗЬКИЙ  
ЗАЛІЗОРУДНИЙ КОМБІНАТ» ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 39

2.2 Організація обліку та облікова політика підприємства..... 54

2.3 Синтетичний та аналітичний облік витрат на ремонт та  
модернізацію основних засобів підприємства ..... 64

2.4 Особливості ремонтів основних засобів у податковому обліку та  
відображення їх у звітності..... 77

2.5 Удосконалення обліку витрат на ремонт основних засобів на  
підприємстві ..... 84

РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА МОДЕРНІЗАЦІЮ  
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1 Організація внутрішнього контролю витрат на ремонт та  
модернізацію основних засобів ..... 90



3.2 Внутрішньгосподарський контроль витрат на ремонт та модернізацію основних засобів підприємства .....	95
3.3 Узагальнення матеріалів контролю та порядок складання акту перевірки.....	102
3.4 Реалізація процедур контролю та його удосконалення.....	107
ВИСНОВКИ.....	115
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	120
ДОДАТОК А Баланс (звіт про фінансовий стан) за 2018 рік.....	127
ДОДАТОК Б Баланс (звіт про фінансовий стан) за 2019 рік.....	129
ДОДАТОК В Звіт про фінансові результати (про сукупний дохід) за 2018 рік.....	131
ДОДАТОК Д Звіт про фінансові результати за 2019 рік.....	132
ДОДАТОК Е Аналітичний баланс ПАТ «КЗРК» за 2018-2019 роки.....	133
ДОДАТОК Ж Структура бухгалтерії ПАТ «КЗРК».....	135
ДОДАТОК И Положення про головну бухгалтерію ПАТ «КЗРК».....	136
ДОДАТОК К Посадова інструкція провідного спеціаліста бюро обліку витрат бухгалтерії.....	140
ДОДАТОК Л Графік документообігу по ПАТ «КЗРК».....	144
ДОДАТОК М Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма №ОЗ-2).....	150
ДОДОТОК Н Звіт по кореспонденції рахунку 151.....	151
ДОДОТОК П Звіт по кореспонденції рахунку 152.....	152
ДОДОТОК Р Звіт по кореспонденції рахунку 92.....	153
ДОДОТОК С Звіт по кореспонденції рахунку 93.....	154
ДОДАТОК Т Посадова інструкція начальника Бюро методології та контролю.....	155
ДОДОТОК У Програма перевірки.....	159
ДОДОТОК Ф Акт перевірки.....	160

## СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ГМК – гірничо-металургійний комплекс;

грн. – гривні;

ДП – дизельне пальне;

ЄРПН – єдиний реєстр податкових накладних;

КМУ – Кабінет Міністрів України;

коп. – копійки;

МСФЗ – Міжнародний стандарт фінансової звітності;

МФУ – Міністерство фінансів України;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПКУ – Податковий кодекс України;

П(С)БО – положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

ПАТ «КЗРК» – Публічне акціонерне товариство «Криворізький залізорудний комбінат»;

ТЕО – техніко-економічне обґрунтування;

тис. грн. – тисяч гривень;

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності.

## ВСТУП

На сьогоднішній день в Україні залишається актуальною проблема зношеності основних засобів промислових підприємств, у зв'язку з чим кожне підприємство прагне відновлювати початкові можливості об'єктів основних засобів. При цьому, труднощі можуть виникати як в процесі здійснення ремонту об'єктів основних засобів, так і при відображенні таких витрат у системі бухгалтерського обліку.

Головна роль та економічне значення витрат на ремонт основних засобів полягають у тому, що вони є основним резервом підвищення ефективності використання засобів праці. Основні засоби складаються з великої кількості конструктивних елементів, які виготовлені з різних за міцністю матеріалів, виконують різні технологічні функції, мають неоднакове експлуатаційне навантаження і внаслідок цього спрацьовуються нерівномірно.

Дослідження розбіжностей у фінансовому і податковому обліку, які стосуються витрат на ремонт основних засобів, можуть виявити значні резерви підвищення ефективності використання основних засобів, що, в свою чергу, призведе до підвищення конкурентоспроможності продукції вітчизняних підприємств. Зазначене вище визначає актуальність теоретичного та практичного напрямів наукових досліджень проблем обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів.

Проблемам модернізації і ремонтів основних засобів присвячені роботи вітчизняних вчених М.Т. Білухи, М.І. Бондаря, Б.І. Валуєва, М.М. Коцюпатрого, М.В. Кужельного, Л.В. Нападовської, С.Ф. Покропивного, М.С. Пушкаря, Є.І. Свідерського, Я.В. Соколова, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та ін. Наукові доробки вчених-практиків свідчать, що ефективне управління підприємством в сучасних ринкових умовах господарювання вимагає нового підходу до обліку та контролю за

витратами на ремонт, реконструкцію і поліпшення основних засобів, так як ефективність та інтенсивність суспільного виробництва значною мірою залежить від їх якісного використання, що обумовлює функціонування практично всього виробничого апарату сучасної економіки. Все це вплинуло на рівень розробок окремих теоретичних і практичних аспектів облікового процесу ремонтів і поліпшення основних засобів та відображення їх витрат на підприємстві.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішувалися такі завдання:

- визначення сутності ремонтів як економічної категорії;
- вивчення видів та класифікації витрат на ремонт та модернізацію основних засобів;
- огляд нормативних документів, які регламентують облік та контроль витрат на ремонт та модернізацію основних засобів;
- надання організаційно-економічної характеристики підприємства;
- розкриття організації обліку та облікової політики підприємства;
- визначення синтетичного та аналітичного облік витрат на ремонт та модернізацію основних засобів;
- вивчення особливостей ремонтів основних засобів у податковому обліку та відображення їх у звітності;
- запропонування процедур удосконалення обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів на підприємстві;
- дослідження процесу організації внутрішнього контролю за витратами на ремонт та модернізацію основних засобів;
- розкриття діючої методики внутрішньогосподарського контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів на підприємстві;
- узагальнення матеріалів контролю та порядок складання акту перевірки;

– дослідження процесу реалізації процедур контролю та їх удосконалення.

Об'єкт дослідження – процес обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів в ПАТ «КЗРК».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів.

У процесі дослідження застосовувались загальнонаукові та специфічні прийоми обліку та контролю, серед яких можна відмітити: метод подвійного запису (при відображенні синтетичного обліку операцій витрат на ремонт та модернізацію основних засобів), балансового узагальнення (при складанні фінансової звітності підприємства), прийоми групування (при складанні таблиць, визначенні класифікаційних характеристик витрат на ремонт та модернізацію основних засобів тощо), а також аналітичні методи (при здійсненні аналізу показників в таблицях), метод фінансового аналізу (при здійсненні організаційно-економічної характеристики підприємства та проведенні аналізу його фінансового стану), метод взаємного контролю операцій (при перевірці різних документів з обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів) і документів із застосуванням аналітичних і логічних прийомів, контролю за формою і змістом бухгалтерських документів та інші.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів та контроль за ними.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– обґрунтовано, що дефініції поняття «ремонт», «модернізація» та «реконструкція» мають різні змістові наповнення, причому, в економічних документах немає єдності щодо визначення сутності даних понять;

– ґрунтується на визначені, що обґрунтування класифікації витрат на ремонт та модернізацію основних засобів за різними ознаками мають суттєве значення в системі управлінського обліку;

– запропоновано класифікацію основних засобів для потреб бухгалтерського обліку ремонтних операцій, яка передбачає виділення в окремі групи введених та невведених в експлуатацію основних засобів;

– наведені шляхи підвищення ефективності проведення перевірки шляхом розширення функцій служби внутрішнього контролю завдяки впровадженню процедури оцінки системи внутрішнього контролю на підприємстві;

набули подальшого розвитку:

– рекомендації щодо впровадження додаткового рахунку 29 «Ремонт основних засобів» та аналітичних рахунків третього порядку до рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» за видами ремонтів та поліпшення об'єктів основних засобів, зокрема: створення власними силами (господарським чи підрядним способом); технічне переозброєння, модернізація (модифікація, добудова, дообладнання), реконструкція; придбання за гроші; безоплатне отримання основних засобів; отримання у вигляді внеску до статутного капіталу; отримання в обмін. Така інформація може бути використана для управління підприємством та для аналізу різновидів поліпшення основних засобів на підприємстві;

– пропозиції щодо визначення зони ризику компонентів системи внутрішнього контролю та запропоновано перелік питань аудитора для оцінки системи внутрішнього контролю в частині ремонту основних засобів, що допомагають виявити істотні недоліки засобів контролю.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку і контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів; законодавчі та нормативні акти з питань обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів; програмні документи та постанови уряду з економічних питань тощо.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить визначити проблемні питання щодо обліку на конкретному підприємстві та забезпечити адекватне проведення контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів сучасним умовам господарювання, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності даних фінансової звітності для потреб управління, можуть впроваджуватися в практику роботи підприємств, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів з бухгалтерського обліку та контролю.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення тез «Управління витратами на ремонт і модернізацію основних засобів» та отримали позитивну оцінку науковців на XIII університетській науково-практичній конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Молода наука-2020» (ЗНУ, 2020р.).

Крім того питання обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів було розглянуто в статтях: «Теоретико-методичні аспекти ремонтів і модернізації основних засобів та шляхи прийняття управлінських рішень», «Удосконалення обліку ремонтів і модернізації основних засобів та методи їх управління» та опубліковано в колективній монографії «Економіка і управління підприємствами: теорія, методика, практика» (Полтава. 2020) та збірнику наукових праць Економічні науки «ВІСНИК ЗНУ» ( № 1 (49) 2021).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 119 сторінках друкованого тексту.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА МОДЕРНІЗАЦІЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

#### 1.1 Визначення сутності ремонтів як економічної категорії

Ремонт має місце у всіх суспільно-економічних формаціях, незалежно від дії закону вартості. Тому економічно правильно приймати за об'єкти ремонтів такі категорії, які мають місце при всіх способах виробництва. Засоби праці задовольняють зазначені вимоги, але вони не охоплюють всі об'єкти ремонту, тому що ремонту потребують і предмети невиробничого споживання.

Відповідно до статистичних даних значна частина основних засобів, що використовується в економіці нашої країни, є зношена більше, ніж на половину. Очевидно, що така ситуація є однією з причин погіршення показників ефективного використання цих об'єктів. За таких умов, оновлення основних засобів, зокрема через проведення ремонтних робіт, є актуальним як на рівні окремо взятого підприємства, так і на рівні держави в цілому.

Одним з найважливіших методичних питань ремонтного виробництва є визначення економічної суті ремонтів. Залежно від того, що розуміється під ремонтами, які їх види виділені у класифікації, буде залежати вирішення питань організації, планування, калькулювання, фінансування і обліку ремонтів.

Термін «ремонт» має велику кількість різноманітних трактувань. Під ремонтом (від французького «remonter») у кавалерії розумілася закупівля необхідних коней за вільною ціною, призначеними (ремонтними) офіцерами. У їх розпорядження видавалась визначена сума. Ремонтери були зобов'язані



до визначеного строку привести у вказане місце певну визначену кількість коней, потрібної якості [14].

У Франції у 60-х роках в обліку створювався резерв щодо значних ремонтів, які виконувалися один раз в декілька років, і щодо гарантійних ремонтів.

У визначені терміну «ремонт» в дефініції бухгалтерського обліку варто звернути увагу на розкриття самого поняття ремонту.

Для з'ясування суті даного поняття автори економічної літератури застосовують, як правило, декілька ознак ремонтних робіт, згідно з якими вони формують визначення, що не повністю характеризують ремонт як економічний процес.

Під час здійснення ремонтних робіт основних засобів відбувається часткове або повне відновлення засобів праці, що ремонтуються. Результат таких робіт залежить, перш за все, від характеру ремонтних робіт, що проводяться на підприємстві. Також під час здійснення відновлювальних робіт ремонту можуть підлягати лише окремі структурні елементи обладнання. Якщо відбувається заміна всіх конструктивних елементів об'єктів основних засобів, що ремонтується, то це призводить до створення нового об'єкта основних засобів.

При ремонті основних засобів, які тривало використовувались у виробництві, ремонтні роботи не можуть повністю відновити їх первинні властивості. Для цього необхідно замінити всі деталі об'єкта, але це являє собою вже створення нового, а не ремонт об'єкта, що зносився. Карла Маркс з цього приводу писав: «з маси всіх ремонтних робіт виділяють два види, які мають більш-менш постійний характер і припадають на різні періоди життя основного капіталу» [26].

Ремонт основних засобів С.Ф. Покропівний характеризує так: «часткове відновлення засобів праці здійснюється шляхом періодичного проведення відповідних ремонтів».

За С.Ф. Покропівним суть ремонту зводиться до усунення тимчасового

фізичного спрацювання конструктивних елементів у натуральній формі та забезпечення, таким чином, постійної дієздатності засобів праці впродовж усього періоду їх експлуатації [47]. Отже, на нашу думку, усунення тимчасового фізичного спрацювання конструктивних елементів у натуральній формі (за автором), є правильною.

За С.Є. Коменіцером [19] ремонту підлягають усі види основних фондів – технологічне та силове обладнання, прилади, механізми, транспортні засоби, комунікації, будівлі і споруди. При цьому, в даному визначенні вказується не повний перелік основних засобів.

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [33], на нашу думку, наведений повний перелік основних засобів по рахунку 10 «Основні засоби».

В. Даль у своїй праці розкриває сутність ремонтів як поладження, виправлення, яких з року в рік потребує будинок чи який-небудь заклад; утримання, різні витрати на підтримання чого-небудь; суми, призначені для того; у кінноті – заготівля коней, поповнення ними полків у міру потреби [10].

За Б.А. Введенським, що розширює визначення ремонту, надане В. Далем, до ремонтів він, крім виправлення помилок, поладження чого-небудь, поповнення коней у військах, відносить у сільському господарстві регулярну заміну тварин, що вибули з господарства [5].

Б.А. Введенський і В. Даль також не розглядають усіх об'єктів ремонту та сфер його застосування.

Економіст М.А. Захарчук [15], до об'єктів ремонту відносить також і предмети особистого споживання (крім засобів виробництва) та зазначає, що ремонт – це сукупність техніко-економічних заходів, пов'язаних із підтриманням і частковим або повним відновленням споживної вартості основних засобів (засобів виробництва) або предметів особистого споживання.

О.К. Антонов [1] підтримує тези, які визначені М.А. Захарчук.

За думкою економістів-теоретиків О.М. Бандурки, М.Я. Коробова, П.І. Орлова та К.Я. Петрова: ремонт – це спосіб відтворення основних засобів (поряд із новим будівництвом, реконструкцією, введенням у дію нових об'єктів), який полягає в ліквідації ушкоджень, поломок, дефектів засобів праці і об'єктів соціального призначення [2].

С. Давидсон надає визначення ремонтів, яке ґрунтується на способі впливу на об'єкт ремонту: «ремонти мають відрізнятися від поліпшень і від реконструкцій, тобто – ремонт є малим регулюванням і заміною частин, чий вплив не може значно розширити визначений строк використання активу, бо інакше зросте продуктивна здатність». Так, заміна дранки покрівлі може розглядатися як ремонт. Заміну дранкової покрівлі металевим перекриттям чи добудову будівлі автор розглядає як поліпшення [67].

Слід відзначити, що серед вищевказаних авторів немає єдності щодо визначення об'єктів ремонту.

При визначенні ремонту, як правило, за об'єкти приймаються: основні фонди (основні засоби), засоби праці, обладнання, транспортні засоби, будівлі і споруди тощо. Визначення ремонту має охоплювати повне коло об'єктів, щодо яких мають місце ремонтні роботи. Жодний із вищенаведених видів об'єктів ремонту повністю не задовольняє цю вимогу

Так, до основних засобів відноситься частина засобів праці залежно від вартості і терміну використання. Ремонту можуть також підлягати і засоби праці, що не відносяться до основних засобів, малоцінні необоротні матеріальні активи тощо. Тому поняття об'єктів ремонту як основних засобів (основних фондів) є неповним і потребує подальшого дослідження науковцями різних галузей знань.

Для відображення в бухгалтерському обліку достовірної інформації щодо ремонтів основних засобів необхідним є з'ясування сутності операції, що відбулася на підприємстві. Адже, якщо для податкового обліку згідно вимог ПКУ [34] основним є відокремлення технічного обслуговування від ремонту, то у фінансовому обліку – проблема полягає саме у визначенні

того, чи призводять ремонтні роботи до збільшення майбутніх економічних вигод, які очікуються від використання об'єкта основних засобів (згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» [36].

Варто також розглянути трактування ремонту, поліпшення та модернізації в практичних бухгалтерських журналах, які дають своє роз'яснення спираючись на діючу законодавчу базу і думки своїх експертів (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 – Обособлене трактування сутності основних понять щодо розмежування визначення ремонтів

Поняття	Визначення
Модернізація обладнання	Вдосконалення конструкції, що забезпечує підвищення продуктивності об'єкта, який модернізується, сприяє розширенню його технологічних можливостей до рівня сучасних технічних і технологічних вимог, досягненню економії ресурсів, поліпшенню умов праці. Це порівняно незначні зміни в конструкції робочих механізмів, машин, установок та іншого обладнання, а також матеріалів та методів обробки.
Реконструкція виробництва	Комплекс заходів щодо збільшення виробничих потужностей, підвищення продуктивності праці, технічного рівня виробництва з метою збільшення випуску продукції, зниження її собівартості з якнайменшими затратами матеріальних і грошових ресурсів на одиницю введеної потужності. Реконструкція у перекладі з грецької – докорінна перебудова.
Ремонт основних засобів	Часткове відновлення окремих об'єктів для підтримання їх у робочому стані. Ремонт може бути поточний, середній і капітальний, а також плановий і аварійний.

Наведені визначення термінів (реконструкція, модернізація, ремонт) є результатом авторського порівняння різних формулювань, узятих з різних спеціальних (бухгалтерських, економічних) словників, виданих у різні часи (як радянських, пострадянських, так і сучасних). З усіх цих джерел було взято найсуттєвіші характеристики відповідного процесу й об'єднані в єдине визначення.

Таким чином, можна зробити висновок, що модернізація стосується обладнання (машин, устаткування), реконструкція – підприємства загалом або його виробничих підрозділів (цехів, дільниць), а ремонтний процес – кожного окремого об'єкта або його складової [14].

Отже, на сьогодні немає єдності поглядів щодо економічної суті понять «ремонт», «модернізації» та інших, як загальноекономічної та бухгалтерської термінології, що впливає на проблематику питань організації обліку та контролю за проведенням ремонтів і поліпшення основних засобів та методами управління ними.

## 1.2 Види та класифікація витрат на ремонт та модернізацію основних засобів

Економічна сутність і матеріально речовий зміст основних засобів є визначальними характеристиками щодо окреслення їхнього значення у здійсненні відтворювальних процесів, функціонуванні та розвитку будь-якого виробництва.

Основні засоби в процесі їх використання зазнають фізичного (втрата первісних техніко-експлуатаційних якостей) та морального зносу (передчасне знецінення засобів викликане зменшенням їх вартості або впровадженням у виробництво більш досконалого обладнання) і тому потребують своєчасного відтворення.

Відтворення – це заміщення фізичного вибуття й оновлення основних засобів, їх приріст в натурально-речовій і вартісній формі.

Ремонт основних засобів поділяють на поточний ремонт – усунення різноманітних незначних неполадок, заміна окремих деталей і капітальний ремонт – повне розбирання обладнання, заміна та відновлення всіх зношених вузлів і деталей.

Модернізація основних засобів – удосконалення засобів з метою повного або часткового усунення морального зносу та підвищення техніко-експлуатаційних параметрів до рівня сучасних вимог виробництва.

Можна помітити, що в економічній літературі поняття «ремонт» має

переважно технічне наповнення і розкривається з використанням таких термінів, як підтримання в робочому стані, покращення якісних характеристик, потужність, продуктивність тощо. Натомість поняття «модернізація» має економічне наповнення (збільшення майбутніх економічних вигід).

В той час як поняття «модернізація» використовують, коли хочуть наголосити на збільшенні економічної вигоди від використання такого об'єкта [59].

Серед важливих проблем, які висуваються практикою ведення бухгалтерського та податкового обліку в нових умовах господарювання особливої актуальності набуває ремонт і модернізація основних засобів.

Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» [36] ремонтом вважається комплекс операцій з відновлення справності або працездатності об'єкта чи його складових, тобто ремонт – це лише підтримання об'єкта в робочому стані.

Що стосується модернізації, то вона як і модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо розглядаються як різновиди поліпшення основних засобів.

Під поняттям модернізація згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» розуміють поліпшення технічних параметрів об'єкту основних засобів з метою збільшення строку корисної експлуатації або виробничої потужності, в результаті чого збільшуються майбутні економічні вигоди, які первісно очікуються від його використання.

Податкове законодавство (і діюче і відмінене) не розрізняє поняття «ремонт основних засобів» і «модернізація основних засобів», а точніше прирівнює ремонт до реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів.

Ремонт основних засобів – часткове відновлення окремих об'єктів для підтримання їх у робочому стані. За податковим законодавством, до поліпшення належать усі види ремонтів (і капітальний, і середній, і поточний, а також плановий та аварійний).

Важливе значення для побудови обліку ремонтів основних засобів має їх класифікація за економічними та технологічними ознаками (рисунок 1.2) [59].

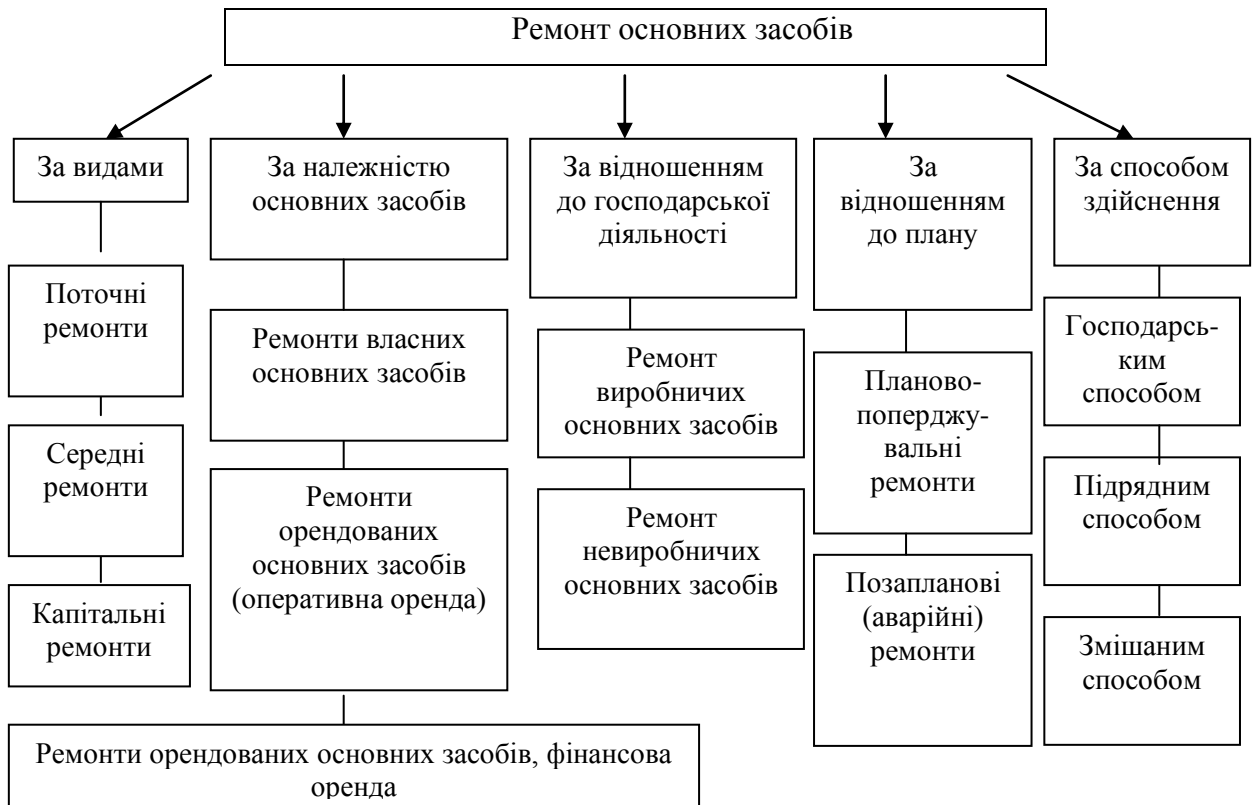


Рисунок 1.2 – Класифікація ремонтів основних засобів

Модернізація обладнання – вдосконалення конструкції, що забезпечує підвищення продуктивності об'єкта, сприяє розширенню його технологічних можливостей до рівня сучасних технічних і технологічних вимог, досягненню економії ресурсів, поліпшенню умов праці. Тобто модернізація – стосується обладнання (машин, устаткування), а ремонтний процес – кожного окремого об'єкта основних засобів або його складової.

Отже, за бухгалтерськими канонами, модернізація відноситься до поліпшення основних засобів. Ремонт до поліпшення не належить, що, до речі, дуже правильно, бо ремонт – це лише підтримання об'єкта в робочому стані. Після ремонту нічого не поліпшується, а лише відновлюється ресурс об'єкта.

За податковими канонами і всі види ремонтів, і модернізація, і реконструкція, і технічне переозброєння відносяться до поліпшення засобів, а види класифікації витрат на утримання та поліпшення основних засобів у податковому обліку [59] наведено на рисунку 1.3.

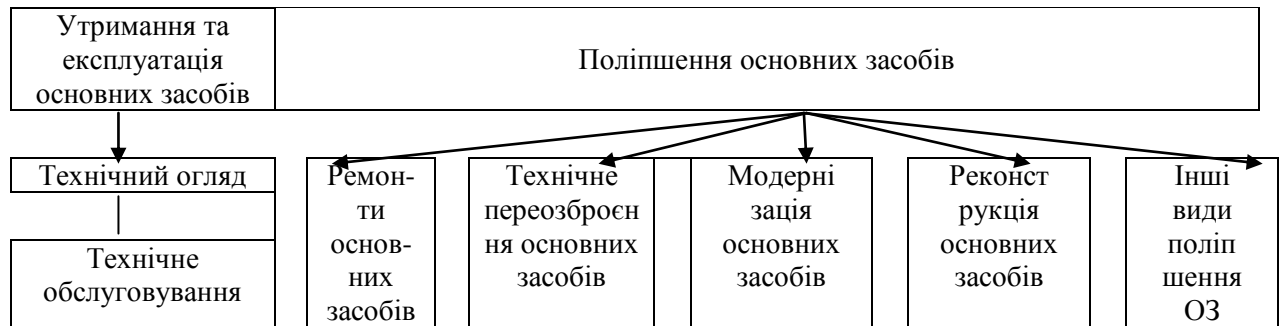


Рисунок 1.3 – Класифікація витрат на утримання та поліпшення основних засобів у податковому обліку

У бухгалтерському обліку під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок вилучення внесків власників) [37]. На думку деяких авторів, очевидним є той факт, що збільшення активів логічно веде до збільшення зобов'язань, і навпаки. Ми також поділяємо їх точку зору в даному питанні, адже цей принцип закладено і в основу подвійного запису. А те, що зазначено в стандарті – «зменшення активів» або «збільшення зобов'язань», само по собі суперечить суті подвійного запису, за яким кожна господарська операція спричинює вартісну зміну як мінімум двох об'єктів обліку. Тому вважаємо таке визначення не зовсім обґрунтованим.

Щодо визнання чи невизнання витрат, то у п. 6-9 П(С)БО 16 «Витрати» [41] наведено критерії, за якими їх відносять до звітної періоду чи не визнають як такі.

П. 6 П(С)БО 16 визначає: витратами звітної періоду визнаються зменшення активів або збільшення зобов'язань (за винятком зменшення



капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) тільки за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Це означає, що обов'язковою умовою визнання витрат, як і інших активів або зобов'язань, є їх достовірна оцінка.

Але вже згідно з п. 7 П(С)БО 16 витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам міжнародних стандартів фінансової звітності і застосовуваному у національних П(С)БО принципу відповідності витрат доходам. З цього випливає, що витрати, які неможливо прямо зв'язати з доходами певного періоду, відображаються в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами.

Однією з основних проблем організації бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів є проблема розмежування витрат капітального ремонту і витрат на реконструкцію та модернізацію основних засобів. Вивчення вітчизняної і зарубіжної нормативної та наукової літератури дозволило визначити основний критерій розмежування даних видів витрат: ознака ремонту раніше прийнятих нормативів щодо використання об'єктів основних засобів.

Капітальний ремонт будівлі – це комплекс ремонтно-будівельних, робіт, який передбачає заміну, відновлювання та модернізацію конструкцій і обладнання будівель в зв'язку з їх фізичною зношеністю та руйнуванням, поліпшення експлуатаційних показників, а також покращання планування будівлі і благоустрою території без зміни будівельних габаритів об'єкта. Капітальний ремонт передбачає призупинення на час виконання робіт експлуатації будівлі в цілому або її частин (за умови їх автономності) [59].

Поточний ремонт – це комплекс ремонтно-будівельних робіт, який передбачає систематичне та своєчасне підтримання експлуатаційних якостей

та попередження передчасного зносу конструкцій і інженерного обладнання. Якщо будівля в цілому не підлягає капітальному ремонту, комплекс робіт поточного ремонту може враховувати окремі роботи, які класифікуються як такі, що відносяться до капітального ремонту (крім робіт, які передбачають заміну та модернізацію конструктивних елементів будівлі). Поточний ремонт повинен провадитись з періодичністю, що забезпечує ефективну експлуатацію будівлі або об'єкта з моменту завершення його будівництва (капітального ремонту) до моменту постановки на черговий капітальний ремонт (реконструкцію) [14].

Виходячи з тлумачення цих понять в економічній літературі, під ремонтом основних засобів для цілей бухгалтерського обліку ми розуміємо процес проведення робіт з підтримки основних засобів у робочому стані, з перетворення, вдосконалення, оновлення основних засобів відповідно до сучасних вимог виробництва і приведення їх у відповідність до нових вимог, норм і технічних умов підвищення якості продукції, що виготовляється.

Модернізація – це роботи з ремонту експлуатаційних можливостей основних засобів, що не мають вимушеного характеру і призводять до підвищення ефективності первинних нормативних показників функціонування об'єкта основних засобів (строк корисного використання, потужність, якість застосування тощо).

За обсягом і характером вироблених ремонтних робіт розрізняють поточний і капітальний ремонти основних засобів.

Відповідно до цього пропонуємо наступну класифікацію ремонту:

- 1) попереджувальний (регламентний) ремонт;
- 2) відновлювальний ремонт:
  - не поліпшує експлуатаційні можливості об'єкта;
  - поліпшує експлуатаційні можливості об'єкта.

В роботі, при визначенні економічної сутності витрат на ремонт основних засобів використовуємо позицію МСФЗ [28], які розглядають їх як витрати:

- на модифікацію об'єктів основних засобів, що збільшують термін їх корисної служби і підвищують потужність;
- що дозволяють удосконалювати об'єкти основних засобів для підвищення якості виконання робіт;
- з впровадження нових виробничих процесів, що забезпечують оптимізацію раніше понесених витрат.

У МСФЗ головною умовою визнання таких витрат в бухгалтерському обліку є збільшення майбутніх економічних вигід. Тому раціональний облік витрат, понесених після придбання основних засобів, має велике значення на підприємствах, які є балансоутримувачами основних засобів стратегічного призначення. МСФЗ особливу увагу звертають на залежність організації обліку основних засобів від умов, врахованих при їх первісній оцінці і визнанні. У вітчизняній нормативній базі вимоги міжнародних стандартів не враховані в тій мірі, в якій вони потрібні для ефективного управління об'єктами основних засобів.

Аналіз положень ПКУ [34] показав на одну із відмінностей, яка полягає в необхідності поділу основних засобів на виробничі та невиробничі основні засоби, з метою визнання витрат на їх ремонт. Так, відповідно до пп. 138.3.2 GRE, витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші ремонт невиробничих основних засобів не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування.

Під терміном «невиробничі основні засоби» розуміють основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку [33].

Враховуючи вищевикладене, нами запропоновану класифікацію основних засобів для потреб бухгалтерського обліку ремонтних операцій.

Дана класифікація передбачає, перш за все, виділення в окремі групи введених та невведених в експлуатацію основних засобів. Таке виділення дозволить на рівні аналітичного обліку здійснювати оцінку наявних основних засобів на завантаженість у виробництво, а також виявляти

резерви збільшення виробничих потужностей підприємства (рисунок 1.4).

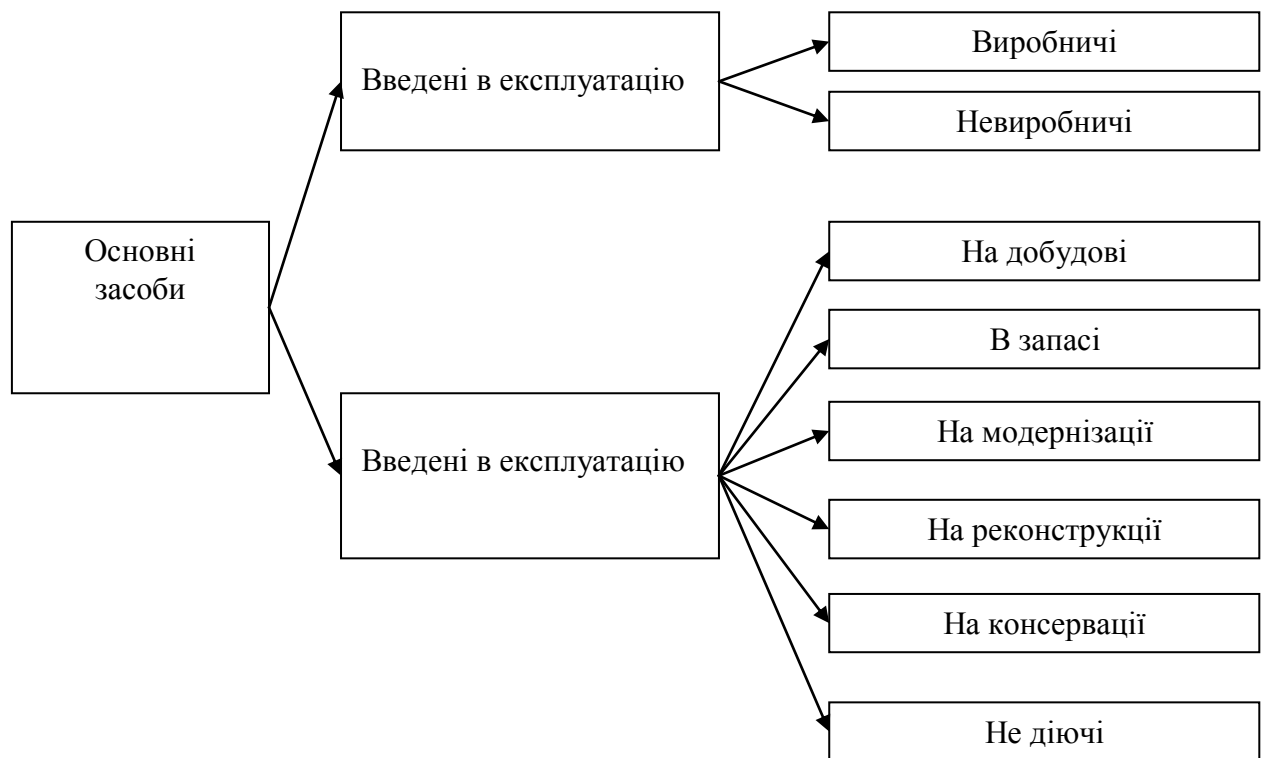


Рисунок 1.4 – Класифікація основних засобів для потреб бухгалтерського обліку ремонтних операцій

Розподіл основних засобів, що введені в експлуатацію, на виробничі та невиробничі, пов'язано з необхідністю дотримання вимог податкового законодавства України щодо розмежування витрат на ремонт, які можна капіталізувати, а які віднести на витрати звітного періоду.

Серед невведених в експлуатацію основних засобів детальний аналіз повинен проводитись серед основних засобів, які перебувають в запасі (тобто ті, які придбані та не використовуються у зв'язку недозавантаженістю виробництва або зменшенням його масштабів) та тих, які віднесені до складу недіючих (ті основні засоби, які не відповідають вимогам, є застарілими та потребують значних капітальних інвестицій). Наявність таких груп основних засобів говорить про неефективне управління на підприємстві як виробництвом, так і використанням основних засобів.

Окремо необхідно звернути увагу на те, що недіючі основні засоби лише формально збільшують показник фондоозброєності підприємства та є явним резервом залучення додаткових коштів від їх продажу або обміну на інший основний засіб.

Запропоновану класифікацію основних засобів пропонуємо використовувати при розробці та впровадженні системи аналітичного обліку витрат на ремонт суб'єкта господарювання.

Проаналізувавши чинне нормативне забезпечення бухгалтерського обліку основних засобів, встановлено, що однойменне П(С)БО 7 «Основні засоби» [36] не визначає сутності поняття ремонт, а лише наводить перелік його можливих видів. Більш детальна інформація стосовно бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів наведена в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів №561 [49], які в п. 29 визначають такий поділ ремонту на капітальний та поточний: «Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат».

Тобто з даного положення випливає, що керівництво підприємства приймає рішення щодо визнання витрат на ремонт капітальними чи поточними.

Витрати на ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу відображає необхідність підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання. Вартість робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів,

включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів.

Крім того, вище вказані методичні рекомендації визначають види капітального ремонту:

- модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

- заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

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

- добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

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

Враховуючи наведені вимоги методичних рекомендацій, а також вимоги ПКУ [34] стосовно розподілу основних засобів на виробничі та невиробничі, нами визначено, яким чином витрати на ремонт впливають на оподаткування суб'єкта господарювання шляхом включення їх до складу фінансового результату до оподаткування.

Необхідність виділення в складі основних засобів підприємства невиробничих основних засобів призводить до утворення податкових різниць, які зобов'язані відображати у звітності великі платники податків. Варто відмітити, що дані податкові різниці можуть бути як тимчасовими, так і постійними, що залежить від подальшого використання основного засобу.

На нашу думку, проблема бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів полягає, перш за все, в правильному розмежуванні

поточних і капітальних витрат, що найчастіше супроводжується складністю здійснюваних відновлювальних операцій і значним обсягом виконуваних робіт.

Отже, виходячи з тлумачення понять в економічній літературі, під ремонтом основних засобів для цілей бухгалтерського обліку це проведення робіт з підтримки основних засобів у робочому стані, з перетворення, вдосконалення, оновлення основних засобів відповідно до сучасних вимог виробництва і приведення їх у відповідність до нових вимог, норм і технічних умов підвищення якості продукції, що виготовляється.

Таким чином, суб'єкт господарювання, визначаючи спосіб відновлення основних засобів (ремонт – за видами, реконструкцію, модернізацію або комбінування ремонту та реконструкції), може вибирати спосіб проведення ремонту (господарський, підрядний або комбінований), також класифікацію основних засобів пропонуємо використовувати при розробці та впровадженні системи аналітичного обліку витрат на ремонт суб'єкта господарювання, тому що витрати на ремонт впливають на оподаткування суб'єкта господарювання шляхом включення їх до складу фінансового результату до оподаткування.

### 1.3 Огляд нормативних документів, які регламентують облік та контроль витрат на ремонт та модернізацію основних засобів

Ремонти та модернізації основних засобів, як і інші види діяльності регламентуються певними законодавчими та нормативними документами.

Цивільним кодексом України від 16.01.2003 №435-IV [60] регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників.

Господарський кодекс України від 16.01.2003 №436 [8] визначає загальні засади майнових відносин в рамках держави, особливості функціонування та взаємодії фізичних та юридичних осіб.

Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755 [34] регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV [48], визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні та поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік відповідно до чинного законодавства.

Порядок та строки подання квартальної і річної фінансової звітності наведено у Постанові КМУ «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000 № 419 [46].

Національне П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», від 07.02.2013 №73 [29], що визначає мету, склад, якісні характеристики і принципи підготовки фінансової звітності підприємств та порядок розкриття інформації у ній.

П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 №92 [36], яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.



З введенням у дію Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів №561 [49] прийняття рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей, які приведуть до збільшення економічних вигод, чи здійснюються для підтримки пов'язані з ремонтами об'єктів основних засобів, не завжди виникають в одному місці, ремонт об'єкта може бути розпочато в кінці року або кварталу, а закінчено на початку наступного року чи кварталу. На поліпшення об'єкта може бути витрачено не один місяць. Проте вже після завершення всіх відповідних робіт керівник зможе прийняти рішення. Отже, в момент виникнення витрат, пов'язаних з проведенням ремонтів об'єктів основних засобів, зміну економічних вигод розрахувати неможливо.

У разі застосування для обліку ремонтних витрат рахунків класів 8 і 9 на фінансові результати підприємства впливатимуть незавершені ремонтні роботи, оскільки сальдо рахунків класу 8 підлягає розподілу за дебетом рахунків класу 9, сальдо яких щомісяця чи наприкінці року закривається на фінансові результати незалежно від ступеня завершеності робіт, витрати по яких відображували в момент виникнення за дебетом відповідних витратних рахунків. Отже, в момент виникнення ремонтних витрат, до прийняття рішення керівника про їх вплив на економічні вигоди закладу, рахунки класів 8 і 9 для обліку вказаних витрат не застосовують.

Оскільки зазначені витрати виникають по об'єктах основних засобів, для узагальнення інформації про наявність і рух яких призначений клас 1, то витрати на проведення їхніх ремонтів у момент виникнення пропонуємо відображувати на рахунку 15. Проте, як зазначалося раніше, Інструкцією про використання Плану рахунків [16], вимоги якої стосуються основних питань щодо розкриття інформації про характер використання відповідних рахунків бухгалтерського обліку, відображення цих операцій за дебетом рахунку 15 не передбачено. Вважаємо за доцільне введення додаткового субрахунку 156 «Поліпшення та відновлення основних засобів» до Плану рахунків [59] та

збільшення переліку операцій, які відображують за дебетом рахунку 15 згідно з Інструкцією.

Наведені вище рекомендації сприятимуть не тільки відображенню в обліку реальних фінансових результатів, а й впровадженню в реальне життя дії ст. 3.2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [48].

П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» від 08.10.1999 №237 [38] визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» від 31.01.2000 №20 [39] визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

П(С)БО 15 «Дохід» від 29.11.1999 №290 [40] визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності.

Це Положення (стандарт) не поширюється на доходи, пов'язані з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі;
- страховою діяльністю;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) указаних активів

і зобов'язань;

- змінами вартості інших поточних активів;
- первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції;
- видобуванням корисних копалин.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [41]. Норми названого стандарту поширюються на всі підприємства, організації незалежно від форми власності, крім бюджетних установ та банків.

Дія цього П(С)БО не поширюється на витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів і наданням послуг з їх виконання. П(С)БО 16 «Витрати» застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, установлених П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [42]. Крім того, названий стандарт не поширюється на витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» від 02.07.2007 №779 [43] визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про:

- операційну нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість;
- нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- нерухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;
- нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість;

– нерухомість, що надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій [33] та Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій» №291 [16] встановлюють позначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність та рух активів, капіталу, зобов'язань і фактів фінансово-господарської діяльності підприємств.

Наказ МФУ «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 №88 [44] встановлює порядок створення і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами (крім банків) незалежно від форм власності та організацій, діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету.

Наказ державного комітету промислової політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості» від 09.07.2007 №373 [50] зазначає, що методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості застосовуються для здійснення планування, ведення обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт і послуг промислового характеру.

На даний момент Міжнародні стандарти фінансової звітності [28] виступають як ефективний інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, надає можливість об'єктивно розкривати фінансові ризики підприємства, а також порівнювати результати діяльності. Крім того, Міжнародні стандарти фінансової звітності якісно впливають на можливості керівництва в області управління підприємством. Міжнародні стандарти обліку і звітності не тільки узагальнюють

накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку і звітності.

Порівнюючи оцінку та відображення в обліку витрат за П(С)БО та МСФЗ можна стверджувати, що відмінності є за такими ознаками:

– регламентуючі стандарти – за цією ознакою необхідно враховувати загальні питання витрат, які розглянуті у МСФЗ 1 «Представлення фінансової звітності» [28], а також стандартів, що регламентують облік окремих об'єктів обліку;

– визначення термінів – в П(С)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати, але в МСФЗ такий перелік відсутній;

– класифікація та групування витрат – МСФЗ передбачає розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю. П(С)БО 16 «Витрати класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат;

– визнання витрат – за МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій. П(С)БО 16 «Витрати» визнає їх в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.

– оцінка витрат – у МСФЗ не наведено спеціальних правила оцінки витрат в окремому стандарті, але вони існують у відповідних стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів. В П(С)БО 16 «Витрати» відсутні правила оцінки витрат, але окремі особливості витрат на запаси викладені в П(С)БО 9 «Запаси» [35]. Існують суттєві розбіжності і при відображенні витрат майбутніх періодів у складі витрат. При складанні звітності за МСФЗ необхідно провести перекваліфікацію таких витрат. З цією метою проводиться аналіз кожної статті та застосовуються критерії визнання,

описані в МСФЗ. При оцінці незавершеного виробництва необхідно врахувати, що це питання не достатньо врегульоване діючими П(С)БО, але МСФЗ 2 «Запаси» [28] визначає методи оцінки запасів, створених на підприємстві, у тому числі незавершеного виробництва. МСФЗ підтримує методи оцінки, які забезпечують ефективне управління витратами в умовах конкурентної ринкової економіки. Згідно із МСФЗ витрати поділяються на основні види, а саме:

- витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності;
- збитки нереалізовані, які виникають у результаті підвищення курсу обміну іноземної валюти;
- збитки реалізовані – це втрати, що виникають у результаті стихійного лиха, від реалізації основних засобів тощо.

Слід зазначити, що у П(С)БО 16 «Витрати» на відміну від міжнародних стандартів не розглядається така категорія як збитки. Суттєві відмінності існують в обліку собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг. Так, згідно П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка буде реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Отже, дослідивши питання відображення, обліку та контролю витрат ремонту та модернізації основних засобів у системі законодавства України можна зробити висновок, що разом з постійними змінами в законодавстві здійснюються суттєві кроки на шляху до зближення бухгалтерського й податкового обліку, обліку за національними та міжнародними стандартами, однак багато питань ще залишається до кінця неохопленими та потребують вирішення у майбутньому.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА МОДЕРНІЗАЦІЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПАТ «КРИВОРІЗЬКИЙ ЗАЛІЗОРУДНИЙ КОМБІНАТ» ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ПАТ «КЗРК», що є базовим підприємством, входить до складу металургійного комплексу України. Розрізняють чорну та кольорову металургію. Перша займається видобутком руд чорних металів (залізних, марганцевих, хромітів), виплавою чавуну і сталі, виробництвом прокату і феросплавів.

Гірничо-металургійний комплекс є стратегічно важливим для розвитку економіки, соціальної сфери та національної безпеки України. Стан ГМК, 85% продукції якого йде на зовнішній ринок [55], підприємства якого забезпечують роботою суміжні галузі (постачальників сировини та різних видів енергії, машинобудівні, транспортні, логістичні, сервісні, будівельні компанії та ін.), багато в чому визначає результати роботи всієї вітчизняної економіки.

У 2019 році ГМК України забезпечив близько 12% ВВП, 26% валютних надходжень, більше 29 млрд. грн. відрахувань до бюджетів усіх рівнів. За рахунок ГМК виконано 35% усіх вантажних перевезень залізницею, 37% загального обсягу вантажів в морських портах, спожито 10,4% електроенергії, 13% від загальної суми інвестицій у промисловості було зроблено в активи металургійних компаній. За даними організації GМК CENTER [57] в країнах ЄС валова додана вартість продукції, яку створює металургія з урахуванням суміжних галузей, в 6,2 рази вище, ніж від діяльності однієї лише металургії. Чисельність працівників, зайнятих у

суміжних галузях, в ЄС у 6,7 рази вище, ніж безпосередньо в металургії. Аналогічний показник для США становить 4,1, а для Індії – 5,8 [55]. Враховуючи, що в Україні кожен працівник в металургії створює 2,2 робочих місця в суміжних галузях, чисельність працівників ГМК з урахуванням комплексного вкладу суміжних галузей становить близько 600 тис. робітників, а це кожен 13-й працівник у країні. Кількість саме металургів у країні, без урахування суміжних галузей, станом на серпень 2019 р. склала 123,8 тис. осіб, що можна порівняти з кількістю населення достатньо великих міст [6].

Металургія та суміжні галузі забезпечують зайнятість 9,2% найманих працівників у країні і забезпечує роботою міста і регіони. 2019 рік металургійна галузь як частина ГМК України завершила з найгіршими річними показниками за весь період існування незалежної України. Події 2020 року також показують, що негативні тенденції на світових і вітчизняних ринках зберігаються і посилюються. В Україні ризики галузі підвищуються політичною нестабільністю, відсутністю формалізованого, прозорого, однозначного та зрозумілого державного курсу розвитку ГМК та суміжних галузей тощо.

За підсумками 2019 р. загальні обсяги виробництва ГМК в Україні не перевищили 21-22 млн. т. у порівнянні з 40 млн. т. за кращих часів – у 2008 р. [17]. Обсяги виробництва основних видів продукції ГМК у 2019 р. в порівнянні з 2018 р. склали: залізородного концентрату – 63,08 млн. т. (104,6% відносно 2018 р.); агломерату – 30,91 млн. т. (97,6%); обкотишів – 20,76 млн. т. (97,2%); коксу валового (6% вологості) – 10,06 млн. т. (92,9%); чавуну – 20,06 млн. т. (97,6%); сталі – 20,85 млн. т. (98,8%); прокату – 18,20 млн. т. (99,1%); трубної продукції – 1,005 млн. т. (91,2%).

Станом на кінець 2019 р., з основних діючих виробничих потужностей в експлуатації знаходились 16 з 21 доменних печей, 8 з 9 мартенівських печей, 11 з 16 конвертерів, 5 з 15 електропечей та 15 з 15 машин безперервного лиття заготовки [57]. При цьому, в 2019 році Україна займала



10-е місце серед 40 країн – виробників чавуну. У п'ятірку лідерів за результатами року увійшли КНР, Індія, Японія, Росія, Південна Корея. Серед 64 країн – виробників сталі, Україна в 2019 р. займала 13-е місце [55].

Світова виплавка сталі в першому півріччі 2020 р. знизилась на 5,96% у порівнянні з показником січня-червня 2019 року (928,43 млн. т.) і склала 873,13 млн. т. За результатами першого півріччя 2020 р. Україна серед інших країн – виробників чавуну перемістилася на 9-у позицію (9,98 млн. т. або 97,4% відносно січня-червня 2019 р.), випередивши США. Позиція в рейтингу країн – виробників сталі не змінилась (10,10 млн. т. або 92,4% відносно січня-червня 2019 р.). Попри достатньо високі місця в світових рейтингах виробників, виробничі показники вітчизняного ГМК погіршились за всіма основними видами продукції. Найбільше зниження відбулося за трубою продукцією – майже на 30% [6].

За даними ОП «Укрметалургпром», в січні-червні 2020 р. металургійними підприємствами України вироблено (в тоннах та відсотках до аналогічного періоду 2019 р.) [32]: агломерату – 15,74 млн. т. (99,6%); коксу валового – 4,81 млн. т. (92,7%); чавуну – 9,98 млн. т. (97,4%); сталі – 10,10 млн. т. (92,4%); прокату – 9,03 млн. т. (95,3%); трубої продукції – 0,41 млн. т. (70,6%). Виробництво залізорудної сировини знизилось лише на 0,4% у порівнянні з першим півріччям 2019 р., проте експорт її зріс за шість місяців 2020 р. на 16,8% і склав 23,64 млн. т. При цьому 59,6% виручки від експорту металевих руд (в грошовому вимірі) забезпечив експорт у Китай.

ПАТ «КЗРК» є лідером серед підприємств, що займаються видобутком руди залізної неагломерованої.

Згідно статуту у ПАТ «КЗРК» діють наступні органи управління:

- загальні збори акціонерів – вищий орган товариства;
- наглядова рада – орган товариства, який представляє інтереси акціонерів у період між проведенням Загальних зборів і в межах своєї компетенції контролює і регулює діяльність виконавчого органу товариства;
- правління – виконавчий орган товариства, який здійснює керівництво

його поточною діяльністю;

– ревізійна комісія – орган товариства, який здійснює контроль за фінансово-господарською діяльністю виконавчого органу Товариства.

Організаційна структура ПАТ «КЗРК» у 2019 році представлена:

– підрозділами з підземного видобутку залізної руди – шахти ім. Леніна, «Гвардійська», «Октябрська», «Родіна»;

– підрозділами, які здійснюють будівництво та монтаж обладнання на нових нижчезалеглих горизонтах шахт, гірничопідготовчі роботи, ремонти і технічне обслуговування обладнання шахт – шахтобудівельне управління, сервісне управління по ремонту та монтажу шахтного обладнання;

– підрозділами, які обслуговують основне виробництво шахт – ремонтно-будівельний цех, управління залізничного транспорту, автобаза, база матеріально-технічного забезпечення, гірничі інспекція з якості руд, центральна енерголабораторія, енергоцех;

– підрозділами, які обслуговують виробничі підрозділи промислового та непромислового призначення – учбово-курсний центр, центр інформаційних систем, апарат управління;

– підрозділами непромислового характеру (обслуговування працівників комбінату і їх сімей та інше) – управління соціальних підрозділів (житлова ділянка, цех громадського харчування, лікувально-оздоровчий комплекс, культурно-спортивний комплекс, ділянка з благоустрою території). Вищезазначені структурні підрозділи комбінату розташовані у Тернівському, Жовтневому та Саксаганському районах міста Кривого Рогу;

– відокремлений підрозділ «Оздоровчий комплекс «Червоні вітрила» – підрозділ, який здійснює оздоровлення трудящих комбінату та членів їх сімей. Розташований у м. Скадовськ, Херсонської області;

– відокремлений підрозділ «Оздоровчий комплекс «Держинець» – підрозділ, який здійснює оздоровлення дітей трудящих комбінату. Розташований у м. Бердянськ, Запорізької області.

Керування організаційною структурою здійснюють заступники Голови

правління та директори за напрямками діяльності на чолі з Головою правління, в тому числі: заступник Голови правління; фінансовий директор; заступник фінансового директора; технічний директор; директор з виробництва; директор з закупівель та логістики; директор з капітального будівництва; директор по ремонтам та технічній підтримці; директор з охорони праці; директор з персоналу; заступник голови правління з економічної безпеки, режиму та охорони, головний бухгалтер.

Ефективність функціонування ПАТ «КЗРК» проаналізуємо за основними техніко-економічними показниками діяльності за 2018-2019 роки (таблиця 2.1) на основі даних балансів (звітів про фінансовий стан (додаток А, Б) та звітів про фінансові результати (звітів про сукупний дохід) (додаток В, Д).

Таблиця 2.1 – Основні техніко-економічні показники діяльності ПАТ «КЗРК» за 2018-2019 роки, тис. грн.

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення	Темпи змін, %
Всього активів	9215046	10907123	1692077	118,36
Основні засоби	3172483	3733788	561305	117,69
Запаси	855008	1003632	148624	117,38
Сумарна дебіторська заборгованість	4810322	4901691	91369	101,90
Гроші та їх еквіваленти	213481	536886	323405	251,49
Зареєстрований капітал	1991233	1991233	0	100,00
Власний капітал	7573410	9186385	1612975	121,30
Довгострокові зобов'язання та забезпечення	1166779	1222479	55700	104,77
Поточні зобов'язання та забезпечення	474857	498259	23402	104,93
Чистий дохід від реалізації	4990167	6559213	1569046	131,44
Собівартість реалізації	2695067	3007595	312528	111,60
Чистий прибуток	745567	1583315	837748	212,36

Таким чином, здійснивши аналіз основних техніко-економічних показників ПАТ «КЗРК» можна зробити висновок, що загальна сума активів підприємства за 2019 рік зросла на 1692077 тис грн. (118,36%), що характеризується позитивно і вказує на зростання ділової активності

підприємства. Основні засоби за 2019 рік зросли на 561305 тис. грн. (117,69%), що вказує на зростання виробничих потужностей підприємства. Запаси зросли на 148624 тис. грн. (117,38%). Зростання дебіторської заборгованості у 2019 році склало 91369 тис. грн. (101,90%) за рахунок збільшення поставок за продукцію, відповідно до укладених договорів. Грошові кошти підприємства за 2019 рік зросли на 323405 тис. грн. (251,49%), що вказує на зростання платоспроможності підприємства та характеризується позитивно.

Зареєстрований капітал за 2018-2019 роки не змінився. Сума власного капіталу у 2019 році зросла на 1612975 тис. грн. (121,30%), що вказує на зростання фінансової стабільності. Довгострокові зобов'язання та забезпечення за 2019 рік зросли на 55700 тис. грн. (104,77%). Поточні зобов'язання та забезпечення за 2019 рік зросли на 23402 тис. грн. (104,93%).

Спостерігається тенденція щодо зростання чистого доходу від реалізації на 1569046 тис. грн. (131,44%), у свою чергу собівартість реалізованої продукції зросла на 312528 тис. грн. (111,60%). У 2019 році чистий прибуток підприємства зріс на 837748 тис. грн. у порівнянні з 2018 роком (212,36%), що свідчить про поліпшення показника діяльності підприємства.

Працюючи в умовах відкритих ринкових відносин ПАТ «КЗРК» є об'єктом фінансування. Для інвесторів бажаним є вкладання коштів в ефективно працюючі, конкурентоспроможні та розвинені підприємства. Результати аналізу фінансового стану повинні показати, як саме працює ПАТ «КЗРК». Для цього на підставі балансів та звітів про фінансові результати розрахуємо показники фінансового стану ПАТ «КЗРК» за 2018-2019 роки.

Для оцінки фінансового стану підприємства, його стійкості використовується ціла система показників, що характеризують:

– наявність і розміщення капіталу, ефективність та інтенсивність його використання;

- оптимальність структури пасивів підприємства, його фінансову незалежність і ступінь фінансового ризику;
- оптимальність структури активів підприємства і ступінь виробничого ризику;
- оптимальність структури джерел формування оборотних активів;
- платоспроможність та інвестиційну привабливість підприємства;
- ризик банкрутства (неспроможності) суб'єкту господарювання тощо.

Аналіз фінансового стану підприємства ґрунтується головним чином на відносних показниках, оскільки абсолютні показники балансу в умовах інфляції дуже важко зіставити.

Виконані розрахунки дозволяють зробити наступні висновки щодо складу, структури й динаміки майна за аналітичним балансом (додаток Е). Найбільшу частку в активах підприємства складають оборотні активи: у 2017 році – 64,24%, у 2018 році – 63,80%, у 2019 році – 59,06%, хоча їх питома вага з року в рік зменшується. Така ситуація вказує, що ПАТ «КЗРК» є матеріаломістким підприємством.

За 2018 рік сума необоротних активів зросла на 352738 тис. грн. (темپ росту – 111,82%), а за питомою вагою – на 0,44%. У 2019 році сума необоротних активів зросла на 1128679 тис. грн. (133,83%), а за питомою вагою – зменшилася на 4,73%.

Сума основних засобів за 2018 рік зросла на 352738 тис. грн. (111,82%), а за питомою вагою – зменшилися на 0,5%. У 2019 році основні засоби підприємства зросли на 561305 тис. грн. (117,69%), а за питомою вагою – зменшилася на 0,19%. Зростання суми основних засобів характеризується позитивно, оскільки вказує на оновлення виробничої бази на підприємстві.

Оборотні активи за 2018 рік зросли на 519140 тис. грн. (109,69%), а у 2019 році – на 563398 тис. грн. (109,58%). Сума запасів ПАТ «КЗРК» за 2018 рік зросла на 97802 тис. грн. (112,92%), за питомою вагою – на 0,2%, а за 2019 рік – на 148624 тис. грн. (117,38%), за питомою вагою – зменшилася на 0,08%.

Зростання дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги у 2018 році склало 154035 тис. грн. (186,89%) та у 2019 році – на 19656 тис. грн. (105,93%), що характеризується не зовсім добре. За питомою вагою у 2018 році зростання склало 1,47%, у 2019 році питома вага зменшилася на 0,38%.

Зростання дебіторської заборгованості за розрахунками та інша у 2018 році склало 273722 тис. грн. (106,51%) та у 2019 році – на 71713 тис. грн. (101,60%). За питомою вагою у 2018-2019 роках питома вага зменшилася на 1,8% та 6,88% відповідно.

Незначну частку майна підприємства у 2018-2019 роках складали гроші та їх еквіваленти (відповідно: 2,64% на початок 2018 року, 2,32% на кінець 2018 року та 4,92% на кінець 2019 року). За 2018 рік наявні гроші зменшилися на 6469 тис. грн. (97,06%), у 2019 році сума грошей та їх еквівалентів зросла на 323405 тис. грн. (251,49%). Така ситуація характеризується позитивно.

Загалом вартість майна ПАТ «КЗРК» за 2018 рік зросла на 871878 тис. грн. (110,45%), а за 2019 рік зросла на 1692077 тис. грн. (118,36%), що характеризує збільшення ділової активності підприємства.

Значні зміни відбулися і в джерелах формування майна ПАТ «КЗРК». Так, відбулося зменшення частки власного капіталу у вартості майна на 0,10% у 2018 році, що характеризується з негативної точки зору, а за 2019 рік – зросла на 2,04%. В абсолютному виразі сума власного капіталу за 2018 рік зросла на 707849 тис. грн. (110,31%), а за 2019 рік – зросла на 1612975 тис. грн. (121,30%). Загалом, сума власного капіталу ПАТ «КЗРК» за питомою вагою превалює суму запозичених коштів: 82,29% на початок 2018 року, 82,19% на кінець 2018 року та 84,22% на кінець 2019 року, що характеризується позитивно і вказує на фінансову стійкість підприємства.

Позиковий капітал у 2018 році зріс на 164029 тис. грн. (111,10%), а у 2019 році – на 79102 тис. грн. (104,82%). За 2018 рік зросла сума довгострокових зобов'язань та забезпечень на 139036 тис. грн. (113,53%), за

питомою вагою – на 0,34%, у 2019 році – зросла на 55700 тис. грн. (104,77%), а за питомою вагою – зменшилися на 1,45%, що характеризується позитивно. Поточні зобов'язання та забезпечення зросли: на 24993 тис. грн. (105,56%) у 2018 році (за питомою вагою – зменшилися на 0,24%) та у 2019 році на 23402 тис. грн. (104,93%) (за питомою вагою – зменшилися на 0,58%), що характеризується негативно.

Сума кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги у 2018 році зросла на 25552 тис. грн. (143,74%), у 2019 – зросла на 45262 тис. грн. (153,90%), а за питомою вагою зміни склали відповідно зростання на 0,21% та 0,27%. Сума кредиторської заборгованості за розрахунками за 2018 рік зросла на 44447 тис. грн. (112,83%), за 2019 рік – зменшилася на 21860 тис. грн. (94,41%). Сума іншої поточної заборгованості за 2018 рік зросла на 24993 тис. грн. (105,56%) (за питомою вагою – зменшилася на 0,24%), а у 2019 році – на 23402 тис. грн. (104,93%) (за питомою вагою – зменшилася на 0,58%), що характеризується негативно.

Оцінка рентабельності підприємства розраховується за допомогою показників прибутковості підприємства, що наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Аналіз прибутковості ПАТ «КЗРК» за 2018-2019 роки

Назва показника	Алгоритм розрахунку	2018 рік	2019 рік	Відхилення
Прибутковість загального капіталу	Чистий прибуток (збиток)	0,085	0,157	0,072
	Валюта балансу			
Прибутковість власного капіталу	Чистий прибуток (збиток)	0,103	0,189	0,086
	Власний капітал			
Прибутковість позикового капіталу	Чистий прибуток (збиток)	0,478	0,942	0,464
	Позиковий капітал			
Прибутковість необоротних активів	Чистий прибуток (збиток)	0,236	0,406	0,170
	Необоротні активи			
Прибутковість оборотних активів	Чистий прибуток (збиток)	0,133	0,257	0,124
	Оборотні активи			

Оцінюючи прибутковість діяльності видно, що з однієї гривні виторгу від реалізації підприємство одержало у 2018 році 8,5 коп. чистого прибутку, у 2019 році – 15,7 коп. Зростання показника на 7,2 коп. відповідно характеризується позитивно. Прибутковість власного капіталу вказує, що у 2018 році на 1 грн. власного капіталу припадало 10,3 коп. чистого прибутку, у 2019 році – 18,9 коп., зростання на 8,6 коп. за 2019 рік характеризується позитивно, позикового капіталу відповідно 47,7 коп. і 94,2 коп., зростання показників на 46,6 коп. характеризується позитивно.

Дані розрахунків свідчать про зростання оборотності іммобільних активів підприємства, тобто про більш ефективне їхнє використання. Тобто, кожна гривня необоротних активів приносила відповідно – 23,6 коп. та 40,6 коп. чистого прибутку. Прибутковість оборотних активів за 2018-2019 роки зростала: з 13,3 коп. у 2018 році до 25,7 коп. – у 2019 році (на 12,4 коп.), що характеризується позитивно. Збільшення показників прибутковості діяльності підприємства за 2018-2019 роки свідчить про позитивний момент діяльності підприємства, і пов'язаний як і зі зростанням суми чистого прибутку, так і зі зростання суми майна ПАТ «КЗРК» за 2019 рік.

Оцінка фінансової стійкості підприємства в довгостроковій перспективі наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Аналіз фінансової стійкості довгострокової перспективи ПАТ «КЗРК» за 2018-2019 роки

Назва показника	Алгоритм розрахунку	2018 р.	2019 р.	Відхилення
Коефіцієнт концентрації власного капіталу (фінансової незалежності)	Власний капітал	0,822	0,842	0,020
	Валюта балансу			
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	Позиковий капітал	0,178	0,158	-0,020
	Валюта балансу			
Коефіцієнт співвідношення позикового і власного капіталу	Позиковий капітал	0,217	0,187	-0,029
	Власний капітал			
Коефіцієнт фінансування (залежності)	Валюта балансу	1,217	1,187	-0,029
	Власний капітал			
Коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань	Довгострокові зобов'язання та забезпечення	0,154	0,133	-0,021
	Власний капітал			



Аналіз фінансової стійкості довгострокової перспективи показує, що коефіцієнт концентрації власного капіталу, який показує ступінь захищеності кредиторів, у 2018 році склав 82,2%, у 2019 році – 84,2%.

Слід зазначити, що така ситуація є досить доброю для підприємства, оскільки оптимальним значенням вважається співвідношення 60% до 40%, або 50% до 50%. А зростання за 2019 рік коефіцієнту концентрації власного капіталу на 0,2% вказує на поліпшення ситуації.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу характеризує залежність підприємства від позикових коштів. Цей показник є оберненим до коефіцієнту власного капіталу, його відсоток невисокий: у 2018 році – 17,8%, у 2019 році – 15,8%, що свідчить на незначну залежність від кредиторів.

Коефіцієнт співвідношення власного і позикового капіталу показує, що позикового капіталу менше від власного: у 2018 році – на 0,217, у 2019 році – на 0,187. Зменшення цього показника у 2019 році на 0,029 свідчить про зниження залежності підприємства від кредиторів, тобто про збільшення його фінансової стійкості.

Коефіцієнт фінансування показує співвідношення усього майна підприємства до власного капіталу: 1,217 у 2018 році та 1,187 – у 2019 році. Зменшення показника у 2019 році на 0,029 характеризується позитивно.

Коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань складає 15,41% у 2018 році, 13,3% – у 2019 році. Зниження цього показника у 2019 році на 2,1% характеризується позитивно.

Величина власних оборотних коштів характеризує ту частину власного капіталу підприємства, яка є джерелом покриття поточних активів підприємства. Від'ємне значення цього показника показує, що підприємству не вистачить власних коштів для покриття поточної заборгованості. Зниження цього показника – негативна тенденція діяльності підприємства.

Оцінка фінансової стійкості підприємства в короткостроковій перспективі наведено в таблиці 2.4. При порівнянні власних оборотних засобів видно, що він зріс: з 5403954 тис. грн. у 2018 році до 5943950 тис.

грн. – у 2019 році.

Таблиця 2.4 – Аналіз фінансової стійкості короткострокової перспективи ПАТ «КЗРК» за 2018-2019 роки

Назва показника	Алгоритм розрахунку	2018 рік	2019 рік	Відхилення
Власні оборотні засоби (ВОЗ)	Власний капітал + Довгострокові зобов'язання та забезпечення – Необоротні активи – Необоротні активи і групи вибуття	5403954	5943950	539996
Нормальні джерела формування оборотних активів (НДФОА)	ВОЗ + Короткострокові кредити банків + Векселі видані + Кредиторська заборгованість по товарним операціям	5487926	6073184	585258

При порівнянні власних оборотних засобів видно, що він зріс: з 5403954 тис. грн. у 2018 році до 5943950 тис. грн. – у 2019 році. Зростання суми нормальних джерел формування оборотних активів є позитивною тенденцією: 5487926 тис. грн. у 2018 році до 6073184 тис. грн. у 2019 році. Зростання показників на 539996 тис. грн. та на 585258 тис. грн. відповідно характеризується позитивно, а загальні показники вказує на нормальне фінансове положення ПАТ «КЗРК» за 2018-2019 роки.

Оцінка ліквідності ПАТ «КЗРК» наведена в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Аналіз ліквідності ПРАТ «КЗРК» за 2018-2019 роки

Назва показника	Алгоритм розрахунку	2018 р.	2019 р.	Відхилення
Коефіцієнт поточної ліквідності (загального покриття)	Оборотні активи	12,380	12,929	0,549
	Поточні зобов'язання та забезпечення			
Коефіцієнт швидкої ліквідності (критичної)	Оборотні активи – Запаси	10,580	10,915	0,335
	Поточні зобов'язання та забезпечення			
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	Гроші та їх еквіваленти + Поточні фінансові інвестиції	0,293	0,867	0,574
	Поточні зобов'язання та забезпечення			

Коефіцієнт поточної ліквідності характеризує спроможність підприємства за рахунок наявних оборотних активів виконувати свої грошові зобов'язання, передусім сплачувати борги. Для забезпечення належного рівня платоспроможності підприємствам доцільно забезпечувати значення цього показника на рівні 1,5-2,5, при якому величина оборотних активів в 1,5-2,5 рази більша від величини боргових зобов'язань. Тоді за рахунок грошових коштів від поточної реалізації оборотних активів забезпечується своєчасне погашення поточних зобов'язань. Таке значення на базовому підприємстві досягається з перебільшенням: 12,4 – у 2018 році та 12,93 у 2019 році, а зростання показника в динаміці за 2019 рік на 0,55 є позитивним.

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує, на скільки підприємство здатне виконати свої поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів: у 2018 році – 10,58, а у 2019 році – 10,92. Показник є досить високим від нормативного значення, а його зростання на 0,34 вказує на поліпшення ліквідності ПАТ «КЗРК».

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує здатність підприємства терміново розрахуватись з короткостроковими зобов'язаннями. Цей показник достатній у 2018-2019 роках – 0,29 та 0,87 відповідно, та показує, що підприємство матиме змогу терміново розрахуватися зі всіма своїми кредиторами, а його зростання в 2019 році на 0,57 вказує на поліпшення абсолютної ліквідності підприємства.

Закінчити фінансовий аналіз підприємства ПАТ «КЗРК» можна прогнозом фінансової неплатоспроможності: згідно алгоритму Спрінгейту (таблиця 2.6) та по Таффлеру (таблиця 2.7).

Так, розрахунки показують, що імовірність банкрутства підприємства ПАТ «КЗРК» є зокрема низькою.

За даними розрахунків показник  $Z$  по Спрінгейту за 2018 рік склав 2,455, а за 2019 рік – 3,961, що вказує на низьку імовірність банкрутства.

За даними виконаних розрахунків, розрахований показник  $Z$  за Таффлером за 2018 рік – 3,123, за 2019 рік – 4,369, що показує низький рівень

імовірності банкрутства.

Таблиця 2.6 – Прогнозування банкрутства ПАТ «КЗРК» за 2018-2019 роки по Спрінгейту

Окремі показники	Алгоритм розрахунку	2018 рік	2019 рік
X1	Оборотні активи	0,638	0,591
	Всього активів		
X2	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	0,100	0,178
	Всього активів		
X3	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	1,932	3,889
	Поточні зобов'язання та забезпечення		
X4	Доход (виручка) від реалізації	0,542	0,601
	Всього активів		
Z	$Z = X1*1.03 + X2*3.07 + X3*0.66 + X4*0.4$	2,455	3,961

Таблиця 2.7 – Прогнозування банкрутства ПАТ «КЗРК» за 2018-2019 роки по Таффлеру

Окремі показники	Алгоритм розрахунку	2018 рік	2019 рік
X1	Прибуток від реалізації	4,833	7,128
	Поточні зобов'язання та забезпечення		
X2	Оборотні активи	3,581	3,744
	Позиковий капітал		
X3	Поточні зобов'язання та забезпечення	0,052	0,046
	Всього активів		
X4	Виручка від реалізації	0,542	0,601
	Всього активів		
Z	$Z = 0,53*X1+0,13*X2+0,18*X3+0,16*X4$	3,123	4,369

Отже, основними видами діяльності ПАТ «КЗРК» є видобування підземним способом природно багатой залізної руди, діяльність з реконструкції та будівництва шахтних підземних споруд, оптова торгівлю рудами заліза та інші види діяльності.

Враховуючи те, що видобуток залізної руди на підприємстві

здійснюється підземним способом, сезонність відносно мало впливає на роботу підприємства у цьому напрямку. У зимовий час виконуються заходи по попередженню замерзання стволів шахт шляхом їх обігріву, також виконуються роботи по попередженню примерзання товарної залізної руди до стінок та днища залізничних вагонів під час її транспортування споживачам шляхом обробки вагонів спеціальною профілактичною речовиною.

Реалізація руди залізної прямо не залежить від сезонних змін. Попит на неї формується виходячи з попиту на метал. Наприкінці літа в арабських країнах, які є великими споживачами металопродукції, починається свято Рамадан. В цей період Близькій Схід та ісламська Азія традиційно значно скорочують обсяги споживання металопродукції. Зниження цін та зменшення обсягів продажу наприкінці літа – щорічне явище. Восени попит на металопродукцію звичайно активізується, в результаті чого зростають і ціни на метал.

Основні ринки збуту ПАТ «КЗРК»: Україна, Польща, Словаччина, Чехія, Сербія, Румунія.

Суттєвими факторами ризику для комбінату є значний знос основних фондів, необхідність підтримання діючих та введення в дію нових горизонтів для видобутку руди, потреба в модернізації виробництва. Для цього необхідні значні інвестиційні ресурси.

Основними заходами, що дозволять мінімізувати ризики, являються наступні:

- підвищення якості залізородної продукції шляхом додаткового збагачення видобутої залізної руди методом сухої магнітної сепарації;
- оптимізація ринків збуту, вихід на нові ринки, укладення довгострокових контрактів;
- постійний моніторинг вітчизняних і зарубіжних ринків сировини, матеріалів і обладнання, укладання договорів з надійними та перевіреними постачальниками;

– впровадження заходів, спрямованих на виявлення резервів по зниженню енергоспоживання, підвищенню продуктивності праці, скороченню непродуктивності витрат.

Для зменшення впливу негативних факторів ПАТ «КЗРК» проводяться заходи з впровадження енерго- і ресурсозберігаючих схем, розробляються нові схеми перевезень, моніторинг дебіторської заборгованості, юридичні дії у разі несплати поставок продукції, підвищення конкурентоспроможності продукції шляхом підвищення якості залізної руди, що добувається, реалізації заходів по зниженню собівартості продукції, розширенню номенклатури (сортів) продукції з високим рівнем рентабельності.

## 2.2 Організація обліку та облікова політика підприємства

Організація бухгалтерського обліку складається з трьох пов'язаних частин (етапів), що відповідають трьом рівням системи бухгалтерського обліку, та охоплює весь бухгалтерський облік як технологічний процес, в якому поєднується жива праця облікових працівників, засоби праці – технічне забезпечення бухгалтерського обліку, а також специфічні предмети праці – бухгалтерські документи – для одержання підсумкової інформації.

На першому, методичному етапі організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, в основі яких лежать документування, інвентаризація, використання синтетичних і аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та звітність. На цьому етапі, що відповідає першому рівню системи бухгалтерського обліку, здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку.

Другий етап організації бухгалтерського обліку – технічний, – це вибір

форми обліку, що найбільше відповідає галузі та розміру даного підприємства.

Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап полягає в організації роботи облікового апарату, або іншими словами – це організація управління в бухгалтерії.

Організація бухгалтерського обліку потребує системного підходу. При цьому обов'язковим є додержання таких принципів: цілісності, всебічності, системоутворюючих відносин, динамічності, субординації та випереджувальних відносин.

Система обліку передбачає застосування облікової політики підприємства.

Облікова політика підприємства є складовою організації і ведення бухгалтерського обліку, на підтвердження цього можна навести той факт, що в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [48] облікова політика розглядається в статті 8, яка має назву «Організація бухгалтерського обліку на підприємстві». Це не поодинокі твердження, в практичній літературі часто можна зустріти звернення уваги на важливість формування облікової політики через відображення в ній всіх принципових питань організації бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку на ПАТ «КЗРК» здійснюється у відповідності з внутрішнім розпорядчим документом – наказом про організацію бухгалтерського обліку і облікову політику у ПАТ «КЗРК». Зміст цього документу викладено у відповідності до Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року №996-XIV та П(С)БО, керуючись принципом послідовності ведення бухгалтерського обліку, з метою забезпечення єдиних (постійних) принципів, методів, процедур бухгалтерського обліку при відображенні поточних операцій в обліку і складанні фінансової звітності.

Важливою передумовою раціональної організації обліку на

підприємстві є встановлення структури апарату бухгалтерії. Чисельність облікового апарату і його структура значною мірою залежить від обсягу облікових і контрольних робіт, від форми організації і автоматизації обліку, а також від таких факторів, як масштаби виробництва і структура управління ним.

Оперативність ведення бухгалтерського обліку залежить від раціональної організації облікового апарату. До засад раціональної організації облікового апарату відносяться: чітка структура бухгалтерського апарату; розподіл обов'язків між співробітниками; схема документообігу; вибір форми ведення бухгалтерського обліку; організація робочого місця тощо.

Розподіл облікової роботи між окремими виконавцями вимагає від головного бухгалтера уважного підходу, врахування індивідуальних особливостей та рівня знань виконавців. Крім чіткої структури бухгалтерського апарату, до передумов раціональної організації обліку належить розподіл обов'язків між співробітниками бухгалтерії. Правильна структура апарату передбачає встановлення на визначений період твердої взаємної залежності окремих частин та працівників апарату, вираженої у відповідній лінії підпорядкування та управління.

На ПАТ «КЗРК» діє централізована форма бухгалтерської служби.

При централізації обліку всі дії з обробки первинної документації, її зведенні і угрупованню, записи в облікові реєстри синтетичного і аналітичного обліку виконуються в центральній бухгалтерії. При такому порядку обліку в інших відокремлених підрозділах підприємства відбувається лише складання, часткова обробка всіх первинних документів і контроль за якістю заповнюваних форм. Далі вони надходять безпосередньо в бухгалтерію підприємства, де піддаються перевірці, угрупованню і подальшій бухгалтерській обробці аж до складання балансу в кінці звітного періоду.

Ця форма є найбільш раціональною, більш прогресивною, так як має



великі переваги, оскільки дозволяє впроваджувати часткову автоматизацію обліку та дає можливість більш широкого поділу праці рахункових працівників при ручній обробці облікової інформації. В цьому випадку необхідно зосередити всю первинну документацію в одному місці, організувати контроль і керівництво з боку головного бухгалтера за документообігом, найбільш раціонально розподілити обов'язки між працівниками бухгалтерії.

Недолік цієї форми організації бухгалтерського обліку полягає в тому, що керівники підрозділів не завжди швидко поінформовані про результати роботи свого підрозділу. Однак при гарній організації обліку цей недолік легко усувається, особливо з впровадженням персональних комп'ютерів і засобів комунікації.

Бухгалтерія ПАТ «КЗРК» (додаток Ж) складається з головного бухгалтера, якому підпорядковані: заступник головного бухгалтера з методології, заступника головного бухгалтера – начальник бюро консолідації й звітності, заступника головного бухгалтера – начальник податкового бюро. Головний бухгалтер установлює службові обов'язки для підлеглих йому працівників. Головний бухгалтер підпорядковується безпосередньо правлінню підприємства. Заступнику головного бухгалтера з методології підпорядковуються: бюро методології та контролю, бюро обліку витрат та бюро обліку матеріалів. Начальнику бюро консолідації й звітності підпорядковані: бюро фінансово-розрахункових операцій, бюро обліку доходів та бюро обліку необоротних активів. Начальнику податкового бюро підпорядковуються: бюро обліку розрахунків з персоналом, бухгалтерська група структурних підрозділів, інспектор, заступник архівом.

Призначення, звільнення і переміщення матеріально-відповідальних осіб провадяться за узгодженням з головним бухгалтером.

Договори й угоди, що укладаються підприємства на одержання чи відпуску товарно-матеріальних цінностей і на виконання робіт і послуг, а також накази і розпорядження про встановлення працівникам посадових

окладів, надбавок до заробітної плати і про преміювання попередньо розглядаються і візуються головним бухгалтером.

Бухгалтерія ПАТ «КЗРК» створена і функціонує на засадах, зазначених в Положенні «Про головну бухгалтерію», затверджену керівником підприємства (додаток И).

На основі Положення бухгалтерія є самостійним структурним підрозділом підприємства на правах відділу, підпорядковується головному бухгалтеру. Задачами бухгалтерії є:

- здійснення контролю за збереженням власності, раціональним використанням матеріальних і фінансових ресурсів, дотриманням режиму економії та виявлення причин безгосподарності і марнотратства.

- вдосконалення в установленому порядку форм і методів бухгалтерського обліку на основі впровадження найбільш прогресивної і раціональної системи його організації на базі широкого використання засобів обчислювальної техніки, комплексної автоматизації обліку, впровадження національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Облікові працівники в своїй роботі керуються відповідними посадовими інструкціями (додаток К), зокрема, ведучий економіст бюро обліку витрат бухгалтерії виконує комплекс робіт з обліку витрат на виробництво продукції, розрахунку фактичної собівартості продукції, складанні фінансової та статистичної звітності.

В роботі облікового апарату широко застосовуються графіки. Графіком заздалегідь визначаються види робіт, конкретні виконавці, запланований і фактичний терміни виконання.

Створення форм документів, формування різних первинних, проміжних та підсумкових (узагальнюючих) даних та показників, складання звітності пов'язані з великою кількістю операцій, у здійсненні яких беруть участь багато виконавців. Це потребує заздалегідь продуманої системи їхніх дій і процедур руху облікової інформації (документів) як у просторі, так і в часі. Упорядкування цього процесу, тобто руху документів та виконання

різних робіт, у практиці називають документообігом. В обліковому процесі переміщуються не тільки первинні документи, а іноді й облікові реєстри та окремі форми звітності.

Документообіг – рух документів з організації з моменту їх отримання чи утворення до завершення виконання чи відправки. Документообіг на підприємстві здійснюється у вигляді потоків документів, що циркулюють між пунктами обробки (керівники установи та підрозділів, спеціалісти, службовці) та пунктами технічної обробки самих документів (експедиція, друкарське бюро та ін.) і затверджується графіком документообігу по підприємству та по підрозділам (додаток Л).

Однією зі складових організації бухгалтерського обліку є форма бухгалтерського обліку, тобто це певна система взаємопов'язаних облікових реєстрів встановленої форми і змісту для здійснення обліку наявності та руху засобів, зміни правових відносин та процесів господарської діяльності, а також способів і технічних засобів запису операцій у реєстрах.

Бухгалтер, що веде облік капітальних інвестицій, зобов'язаний самостійно і в повному обсязі вести облік капітальних інвестицій згідно з прийнятою на підприємстві формою бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення даних. Забезпечувати повне і достовірне відображення інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, на рахунках бухгалтерського обліку;

– відображати в облікових реєстрах надходження (вибуття) капітальних інвестицій, їх переміщення (з цеху в цех);

– здійснювати контрольну функцію щодо заповнення первинних документів про наявність та рух капітальних інвестицій.

– здійснювати контроль за належним документальним оформленням інвентаризації придбаних (виготовлених) основних засобів, необоротних матеріальних і нематеріальних активів з подальшим відображенням в обліку

результатів інвентаризації, згідно висновків інвентаризаційної комісії.

- аналізувати оброблювану облікову документацію з точки зору законності здійснених операцій. Забезпечувати збереження бухгалтерських документів, оформлення і передачу їх до архіву в установленому порядку;

- забезпечувати якісне і своєчасне складання форм статистичної звітності:

- готувати дані для планово економічного відділу «Показники діяльності ПАТ «КЗРК» – щомісячно;

- при відсутності начальника відділу з обліку капітальних інвестицій та необоротних активів його обов'язки і відповідальність покладаються на провідного бухгалтера;

- у встановлені по головній бухгалтерії терміни надавати інформацію та звітність для інших відділів і для внутрішнього користування за погодженням з начальником відділу або головним бухгалтером;

- постійно знайомитися і вивчати нові нормативно-методичні та довідкові документи з питань організації та ведення бухгалтерського обліку та вносити пропозиції щодо їх впровадження на підприємстві;

- використовувати для підвищення якості та продуктивності виконуваної роботи бухгалтерської програми «my SAP ERP».

- забезпечувати достовірність і повноту внесення даних в системі my SAP ERP згідно робочої інструкції користувача.

- виконувати вимоги Закону України «Про охорону праці», Положення «Про СУОП у ПАТ «КЗРК» та інших нормативних документів з охорони праці, які діють на комбінаті в частині, яка стосується його діяльності;

- забезпечувати збереження власності акціонерного товариства.

- забезпечувати гарантований захист і збереження інформації, а також вимог режиму конфіденційності.

Прикладами прямих витрат на капіталізацію основних засобів є: витрати на виплату винагород працівникам, що виникають безпосередньо в зв'язку зі спорудою або придбанням об'єкта основних засобів; винагороди за

юридичну підтримку; реєстраційні збори; витрати на підготовку виробничих площ; первинні витрати на доставку та розвантаження; витрати на установку; вартість професійних послуг, таких як робота архітекторів і інженерів; вартість страхування машин та обладнання на час доставки; вартість пробних запусків, які потрібні для введення в експлуатацію.

Вартість робіт з техніко-економічним обґрунтуванням (ТЕО) придбання об'єктів основних засобів відноситься на витрати періоду, тому що на момент здійснення даного виду витрат у підприємства відсутня абсолютна впевненість в тому, що об'єкти основних засобів, за якими підготовлено ТЕО, будуть придбані. Відповідно, не виконується один з критеріїв визнання витрат активами – ймовірність отримання майбутніх економічних вигод.

Всі об'єкти основних засобів, придбані, отримані або вироблені своїми силами, але не введені в експлуатацію відображаються на рахунках капітального будівництва і придбання (виготовлення) основних засобів. Після фактичного введення в експлуатацію об'єкти переводяться на відповідні рахунки основних засобів.

Подальші витрати, що відносяться до об'єкта основних засобів, який вже був визнаний, збільшують його балансову вартість, якщо передбачається отримання майбутніх економічних вигод, що перевищують спочатку розраховані нормативні показники існуючого об'єкта основних засобів. Також, з метою дотримання принципу відповідності доходів і витрат, капіталізуватися можуть наступні витрати на проведення капітальних ремонтів, якщо виконуються критерії капіталізації.

Капітальний ремонт – це ремонт обладнання із заздалегідь встановленим міжремонтним періодом, при якому, як правило, проводиться повне розбирання агрегату, заміна і відновлення всіх зношених деталей, вузлів та інших елементів конструкції, складання, вивірка, регулювання і випробування устаткування вхолосту і під навантаженням.

Капітальний ремонт виконується для відновлення справності та

повного (або близького до повного) відновлення ресурсу обладнання із заміною чи відновленням будь-яких його частин, включаючи базові. До складу робіт з капітального ремонту можуть входити роботи з модернізації.

Сума капітальних ремонтів об'єкта основних засобів капіталізується, якщо виконуються наступні критерії капіталізації: капітальні ремонти проводяться з регулярністю, що перевищує період, встановлений пунктом 4.1.4 «Облік подальших витрат, понесених у відношенні основних засобів» Керівництва до обліку; сума витрат на капітальні ремонти перевищує межу суттєвості, встановлену пунктом 4.1.4 «Облік подальших витрат, понесених у відношенні основних засобів» Керівництва до обліку.

Модернізація об'єкта основних засобів призводить до: підвищення продуктивності об'єкта основних засобів; збільшення терміну корисної служби такого активу (порівняно з терміном, певним при первісному визнанні такого об'єкта).

Підприємство капіталізує всі витрати, пов'язані з модернізацією об'єкта основних коштів, з одночасним переглядом термінів амортизації об'єкта основних засобів.

Щодо обліку витрат ПАТ «КЗРК» в обліковій політиці зазначено наступне.

Витрати можуть відображатися в обліку тільки двома способами: або як актив, або в якості поточних витрат. Відповідно, витрати, які не відповідають критеріям визнання активу, являються поточними витратами. Витрати на видобування основної продукції (залізної руди) та вироблення іншої продукції визначаються калькуляційним методом. Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції.

Отже, процес формування необхідної облікової інформації взагалі, та основних засобів зокрема, проходить кілька етапів,, а саме: первинне спостереження, узагальнення (тобто обробка даних) та представлення звітних даних. Ці етапи формування інформації про основні засоби можна підрозділити на окремі операції, що відбуваються протягом всього життєвого

циклу окремого об'єкту:

- оприбуткування основних засобів та оформлення відповідних первинних документів;
- присвоєння об'єктам основних засобів інвентарних номерів;
- складання інвентарних карток;
- збирання і опрацювання даних про участь засобів праці у виробничому процесі та нарахування амортизації;
- переміщення в середині підприємства шляхом передачі об'єктів від одної матеріально-відповідальної особи іншій;
- здійснення ремонтних робіт основних засобів у вигляді поточного та капітального ремонтів;
- постановка об'єктів на консервацію або передача в оренду;
- документальне оформлення вибуття основних засобів, ліквідація, передача чи реалізація сторонній організації;
- інвентаризація основних засобів.

Бухгалтерський облік основних засобів на ПАТ «КЗРК» направлений на:

- своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про оцінку, переоцінку і надходження основних засобів, їх внутрішнє переміщення, ремонт, вибуття (реалізація, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування тощо);
- відображення даних про нарахування амортизації основних засобів за звітний період та їх зносу з початку корисного використання;
- визначення витрат, пов'язаних з підтриманням основних засобів у робочому стані (технічні огляди, поточне обслуговування), їх ремонтом і поліпшенням;
- визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів;
- інформацією для складання звітності про основні засоби і капітальні інвестиції.

Таким чином, надаючи оцінку стану обліку на ПАТ «КЗРК» можна зробити висновок, що він організований раціонально. Затверджений наказ про облікову політику, який містять положення про розкриття статей фінансової звітності ПАТ «КЗРК» у відповідності з чинними нормативно-правовими актами України. Зважаючи на специфіку діяльності та масштаби підприємства на ПАТ «КЗРК» діє централізована бухгалтерська служба, що підпорядкована головній бухгалтерії. Кожен працівник бухгалтерської служби має розроблені та затверджені посадові інструкції, у яких зазначено обов'язки, права та відповідальність посадових осіб. Автоматизована форма бухгалтерського обліку з використанням системи типу SAP ERP дозволяє скоротити документообіг підприємства та скоротити витрати часу на обробку документів на поточному етапі облікових робіт.

### 2.3 Синтетичний та аналітичний облік витрат на ремонт та модернізацію основних засобів підприємства

Під час експлуатації основних засобів підприємство витрачається на їх ремонт, технічне обслуговування, модернізацію, реконструкцію, відновлення і підтримання у робочому стані. Вид ремонту впливає на відображення витрат у бухгалтерському обліку.

Облік ремонтів основних засобів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» [36] і Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів [49].

Ремонти основних засобів розподіляють на дві основні категорії:

- підтримання в робочому стані;
- поліпшення (п. 14, 15 П(С)БО 7).

Для підтримання об'єкта в робочому стані проводять технічний огляд, нагляд, обслуговування, ремонт тощо. Ремонт основний засіб проводять, щоб



одержувати від його використання первісно визначену суму майбутніх економічних вигід. Витрати на ремонт включають до складу витрат.

Поліпшення основних засобів збільшують економічні вигоди від їх використання. Тому їх визнають капітальними інвестиціями (п. 15 П(С)БО 7) і включають до первісної вартості основних засобів (п. 14 П(С)БО 7).

Підтримка в робочому стані та поліпшення основних засобів передбачають різну мету цих операцій (рисунок 2.1).

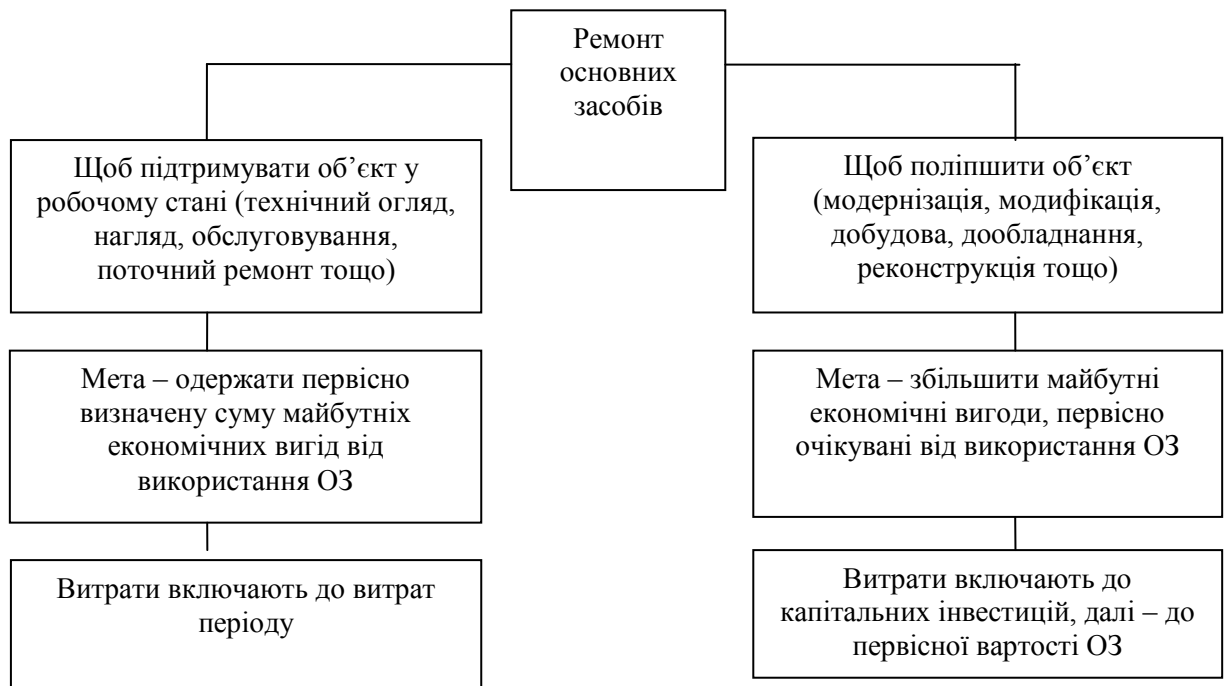


Рисунок 2.1 – Мета та вид ремонту основних засобів

За даними рисунку 2.1 видно, що підтримка об'єкта у робочому стані передбачає визначення первісної суми майбутніх економічних вигід від його використання, а поліпшення – збільшення таких майбутніх економічних вигоди

Тому, першочерговим при проведенні операцій з ремонту основних засобів є визначення їх мету:

- збільшення у майбутньому економічних вигід;
- призначення об'єкта основних засобів в придатному для використання стані, щоб одержати первісно визначену суму майбутніх

економічних вигід.

Керівник підприємства з огляду на результати аналізу ситуації, що існує, і рівень таких витрат, приймає рішення про характер та ознаки таких робіт та відображення їх в бухгалтерському обліку (п. 29 Методичних рекомендацій №561).

Щоб визнати поліпшення, аналізують характер ремонтних робіт і визначають, наскільки суттєвими будуть витрати. Для аналізу ситуації по підприємству створюють відповідну комісію за наказом керівника із числа спеціалістів-технологів із залученням бухгалтера з обліку основних засобів для визначення суми витрат.

Якщо балансова вартість активу не перевищує суми його очікуваного відшкодування, тоді витрати на поліпшення основного засобу для відновлення майбутніх економічних вигід, очікуваних від їх використання, визнають капітальними інвестиціями (п. 29 Методичних рекомендацій №561).

Сумою очікуваного відшкодування балансової вартості активу вважають більшу з двох оцінок:

– витрати звітного періоду – витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів є. Такі витрати визнають капітальними інвестиціями, якщо витрати на значний огляд і капітальний ремонт можна ідентифікувати з окремою з амортизованою частиною (компонентом) основного засобу.

– капітальні інвестиції – витрати на ремонт, які визнають, якщо ціна придбання активу уже свідчить про те, що згодом підприємству доведеться понести витрати, щоб привести актив до стану, в якому його можна використовувати (п. 30 Методичних рекомендацій №561).

До складу капітальних інвестицій включають вартість робіт, що збільшують очікувані майбутні вигоди від об'єкта основних засобів, і надалі збільшують первісну вартість основних засобів.

Капітальними інвестиціями витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів, визнають на тій підставі, що в результаті цих витрат зростають

очікуваний строк корисного використання об'єкта, кількість та/або якість продукції (робіт, послуг), яку виробляє (надає) цей об'єкт.

Коли після ремонту зростає очікуваний строк корисного використання об'єкта основних засобів, кількість та/або якість виробленої продукції на ньому, тоді визнають поліпшення об'єкта такого основного засобу. Первісну (переоцінену) вартість такого основного засобу можна збільшити на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням і ремонтом об'єкта, яку визначають у порядку, встановленому податковим законодавством.

При модифікації чи модернізації об'єктів основних засобів роботи проводяться у разі:

- продовження строку корисної експлуатації об'єктів основних засобів;
- збільшення виробничих потужностей об'єктів основних засобів;
- заміни окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);
- впровадження більш ефективного технологічного процесу для зменшення первісної оцінки виробничих витрат;
- добудови (надбудови) об'єктів основних засобів – щоб збільшити кількість місць (площу), обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання (п. 31 Методичних рекомендацій №561).

Проведення ремонтів чи модернізації об'єктів основних засобів має бути відповідним чином документально оформлене.

Документальне оформлення обліку основних засобів забезпечує зберігання та обробку даних про факти господарської діяльності, їх подальше перетворення на інформацію, яка дає можливість апарату управління розробляти та ухвалювати рішення і уникати економічних прорахунків.

ПАТ «КЗРК» в своїй роботі для обліку об'єктів основних засобів використовує типові форми документів, які затверджені наказом МФУ «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995 №352 [51].

Однак, такі норми не є однозначними. МФУ дозволяє користуватися саморозробленими формами документів, при тому, щоб вони містили

сутність відображаємої операції, обов'язкові реквізити, що передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [54] та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів від 24.05.1995 №88 [44], а саме:

- назва первинного документу (при оформленні господарської операції);
- дата складання документу;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції;
- назва об'єкта основних засобів, його інвентарний номер, дата початку і місце експлуатації, термін корисного використання;
- технічна характеристика (площа, обсяг, місткість, потужність тощо) та вартість об'єкта основних засобів, його переоцінка, ремонт, поліпшення та амортизація;
- посади осіб, які здійснювали господарську операцію, та оформлення первинних документів з їх підписами;
- перелік технічної документації, що передається (приймається) за об'єктами основних засобів;
- вид і кількість дорогоцінних металів, що містяться в об'єкті основних засобів;
- походження коштів (власні, цільові), використаних для придбання, будівництва і поліпшення основних засобів, та про безоплатно одержані основні засоби;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції.

На ПАТ «КЗРК» передачу об'єктів основних засобів на ремонт і їх зворотне отримання в обліку оформлюють Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма №ОЗ-2) (додаток М).

Акт підписує працівник цеху (відділу, групи), що уповноважений

приймати такий об'єкт основних засобів, і представником цеху, що виконав ремонт або інші поліпшення. Також акт підписує головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства.

Дані про зміни техніко-економічної характеристики (вартість, площа, потужність тощо) у результаті проведених поліпшень заносять в технічний паспорт, інвентарні картки, реєстри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів.

Акт застосовують для оформлення приймання закінчених робіт як з капітального, так і поточного ремонту. Рішення керівника про подальшу долю ремонтних витрат доцільно зазначати безпосередньо в акті, тоді окремий наказ (розпорядження) не оформляється.

Якщо ремонт або поліпшення виконує стороннє підприємство, акти складають у двох примірниках. Другий примірник передають підприємству, що виконало поліпшення або ремонт.

Відомості про ремонти чи модернізацію об'єктів основних засобів вносять також в Інвентарну картку обліку основних засобів (форма №ОЗ-6).

У разі поліпшень основних засобів дані про змінені техніко-економічні характеристики об'єктів (вартість, потужність, площу тощо) – вносять також у техпаспорти й інші реєстри аналітичного обліку (п. 33 Методичних рекомендацій №561).

Витрати, пов'язані з ремонтами чи модернізацією об'єктів основних засобів, які проводяться власними силами, оформлюються наступними первинними документами:

– кошториси (при капітальному ремонті) – фінансово-плановий документ, який містить відповідні статті і суми витрат на капітальний ремонт об'єкта основного засобу, відомість дефектів на основні засоби;

– наряди, таблиці, розрахункові відомості, акти виконаних робіт – при нарахуванні заробітної плати працівникам, які виконують ремонтні роботи;

– довідки бухгалтерії – при розрахунку нарахувань на заробітну плату працівників та визначенні сум амортизаційних відрахувань, що

нараховуються на обладнання, задіяне у ремонтах (із зазначенням витрат у формі №ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів»);

– акти списання запасів, видаткові накладні, накладні-вимоги, лімітно-забірні картки, книги складського обліку запасів – при списанні різного виду запасів на ремонт тощо.

При виконанні ремонтів підрядним способом документами, що підтверджують витрати на ремонт, є:

– кошториси, дефектні акти, висновки про огляд об'єктів, що підлягають ремонту – в процесі планування витрат на ремонт;

– акти виконаних робіт – для фіксації фактичних витрат, що були здійснені підрядною організацією, що виконала ремонт.

Отже, витрати на проведення ремонтних заходів, що збільшують майбутні економічні вигоди від використання об'єкта основних засобів, і витрати на проведення заходів, які такі вигоди не змінюють, будуть обліковувати різними шляхами.

Облік витрат на ремонт чи модернізацію основних засобів, що підлягають капіталізації. Первісна вартість основних засобів (згідно з п. 14 П(С)БО 7 [36]) буде збільшена на суму витрат, що пов'язані з поліпшенням чи модернізацією об'єкта основних засобів, яке призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, що була первісно очікувана від використання такого об'єкта основних засобів.

Якщо ремонтні роботи призвели до підвищення якісних характеристик об'єктів основних засобів і до отримання економічних вигід у більшому обсязі в майбутньому (в порівнянні з очікуваними вигодами на початок їх корисного використання), то витрати, що пов'язані з проведенням таких ремонтів, у повному обсязі відносять на збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів.

Витрати на проведення поліпшень чи модернізації об'єкта основних засобів у періоді їх здійснення групують за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» субрахунки 151 «Капітальне будівництво» та 152 «Придбання

(виготовлення) основних засобів». Після закінчення робіт з поліпшення чи модернізації таких об'єктів основних засобів суму витрат відносять на збільшення його первісної вартості – у дебет відповідних субрахунків рахунка 10 «Основні засоби».

Крім того, суму проведених поліпшень відображають за кредитом позабалансового рахунка 09 «Амортизаційні відрахування» (у межах його дебетового залишку).

П. 31 Методичних рекомендацій №561 [49] визначає, що витрати, пов'язані з поліпшенням чи модернізацією основних засобів, які збільшують такі витрати щодо очікуваного строку корисного використання об'єктів основних засобів, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цими об'єктами, визнаються капітальними інвестиціями і збільшують первісну вартість основних засобів.

Інколи капітальними інвестиціями визнаються не лише витрати, спрямовані на збільшення майбутніх економічних вигід від використання об'єктів основних засобів, але й витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигід, що очікуються від їх використання.

П. 29 Методичних рекомендацій №561 визначає, що у разі заміни окремих важливих компонентів (частин) об'єктів основних засобів (наприклад, двигуна тощо) (при тому, що строк корисного використання їх відрізняється від строку корисного використання об'єктів основних засобів) такі витрати відображають як капітальні інвестиції на придбання нового об'єкта основних засобів (з одночасним списанням заміненого об'єкта).

В цьому випадку сума витрат на поліпшення чи модернізацію основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигід, що очікуються від їх використання, будуть визнаватися капітальними інвестиціями тільки при умові, якщо балансова вартість такого активу не перевищує суму його очікуваного відшкодування. При цьому, сума очікуваного відшкодування в обліку зазначається за однією з найбільших із двох оцінок:

- чистою вартістю реалізації;
- теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від використання об'єктів основних засобів, що включають його ліквідаційну вартість.

П. 46 Методичних рекомендацій №561 встановлює, що при заміні важливих компонентів об'єктів основних засобів, підприємство не визнає частину об'єкта основних засобів, якщо вона замінена (якщо витрати на її заміну включено до первісної (переоціненої) вартості об'єкта). Якщо первісну вартість заміненої частини визначити неможливо, її оцінюють за сумою витрат на заміну такої частини об'єктів основних засобів.

Облік витрат на технічне обслуговування об'єктів основних засобів. П. 15 П(С)БО 7 визначає, що до складу таких витрат включають вартість робіт з підтримки об'єкта основних засобів у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) за умови отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання.

Витрати на ремонт і технічне обслуговування основних засобів (відповідно до П(С)БО 16 [41) відносять до складу:

- собівартості готової продукції (товарів, робіт або послуг) – за тими основними засобами, які використовуються безпосередньо в процесі виробництва (якщо об'єкт основних засобів зайнятий у виробництві конкретного виду продукції) – (рахунок 23 «Виробництво»)

- загальновиробничих витрат – за основними засобами, що використовуються безпосередньо в процесі виробництва, якщо об'єкт основних засобів бере участь у виробництві декількох видів продукції – (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»);

- адміністративних витрат – за основними засобами загальногосподарського призначення – (рахунок 92 «Адміністративні витрати»);

- витрат на збут – за основними засобами, що пов'язані зі збутом



продукції (товарів, робіт, послуг) (рахунок 93 «Витрати на збут»);

– інших операційних витрат – за основними засобами соціально-культурного призначення і тих, що беруть участь у процесі досліджень і розробок (рахунок 94 «Інші операційні витрати»).

Витрати, що відображаються по кредиту до рахунків витрат на ремонт, залежать від їх виду, зокрема, рахунки:

– 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» – при нарахуванні амортизації на основні засоби, що задіяні в ремонтах чи модернізації;

– 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція» – при списанні запасів на ремонт чи модернізацію;

– 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» – при нарахуванні заробітної плати робітникам, що проводять ремонти чи модернізацію;

– 65 «Розрахунки за страхування» – по нарахуванням на оплату праці працівників, що проводять ремонти чи модернізацію;

– 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» – при оплаті послуг підрядним організаціям, що здійснюють ремонти та надають інші супутні послуги при ремонтах.

Однак, однакові ж заходи з ремонту чи модернізації ідентичних об'єктів основних засобів можуть мати різний економічний ефект, тому порізнному будуть відображені в обліку.

П. 30 Методичних рекомендацій №561, визначає, що витрати на капітальний ремонт чи модернізацію об'єктів основних засобів можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу в стан, у якому він придатний для використання. Також, витрати на капітальний ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями й у тому випадку, коли можливо їх ідентифікувати з окремою амортизованою частиною (компонентом)

основних засобів.

П. 23 П(С)БО 7 визначає, що в період проведення реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єктів основних засобів треба призупиняти нарахування амортизації за такими об'єктами (якщо такі заходи не завершені в межах одного місяця). Нарухування амортизації при цьому зупиняють з місяця, що настає за місяцем його переведення на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання чи консервацію.

Абзац четвертий п. 29 П(С)БО 7 встановлює, що нарахування амортизації оновлюють з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію (після проведених «поліпшувальних» заходів). Згідно листа ДФСУ від 02.06.2015 №11385/6/99-99-19-02-02-15 [65] амортизацію припиняють також і на час капітального ремонту основних засобів.

У листі МФУ від 12.08.2008 №31-34000-10-9/31548 [62] визначено, що відповідно до вимог П(С)БО 7 не встановлено обов'язковості призупиняти нарахування амортизації частини об'єкта основних засобів при його реконструкції підприємством. Однак, якщо об'єкт основних засобів обліковується по частинах (окремими об'єктами), то при реконструкції чи модернізації окремої частини амортизацію на неї не нараховують (при умові, якщо капітальному ремонту властиві ознаки поліпшень, тобто якщо його проведення тягне за собою збільшення майбутніх економічних вигід від використання об'єкта (через що витрати на його проведення капіталізуються)). При проведенні звичайного ремонту, що проводяться для підтримки об'єкта основних засобів у робочому стані, амортизацію не припиняють (такої вимоги в П(С)БО 7 та 16 немає).

Для отримання детальної інформації, необхідної для ефективного використання основних засобів за їх окремими видами і процесами, організується аналітичний облік. Аналітичний облік основних засобів ведеться за об'єктами та видами основних засобів, місцями їх експлуатації, матеріально-відповідальними особами.

На ПАТ «КЗРК» аналітичний облік машин і обладнання ведеться за кожним об'єктом, які класифікуються за наступними ознаками: приналежності цехам, вартості, строку зносу, найменування тощо.

Аналітичний облік ремонтів основних засобів ведуть за будівлями і спорудами в розрізі об'єктів, які підлягають ремонту, а за транспортними засобами та обладнанням – за групами основних засобів. Регістром аналітичного обліку ремонтів ПАТ «КЗРК» при автоматизованій системі є звіти по кореспонденції рахунків за певними видами субрахунків.

Так, ПАТ «КЗРК» у липні 2019 року було здійснено модернізацію виробничої будівлі. Порядок відображення витрат з обліку ремонту основного засобу на рахунках бухгалтерського обліку відображено в таблиці 2.8 (додаток Н).

Таблиця 2.8 – Синтетичний облік ремонту господарським способом виробничої будівлі ПАТ «КЗРК» за липень 2019 року

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Відображено суму виробничих запасів, списаних на ремонт виробничої будівлі	151	20	157845,30
2	Відображено суму монтажних і проектно-будівельних робіт, що виконувалися сторонньою організацією при ремонті виробничої будівлі	151	631	824000,00
3	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ, сплаченого в частині вартості монтажних і проектно-будівельних робіт, що виконувалися сторонньою організацією при ремонті виробничої будівлі	641	631	164800,00
4	Відображено суму нарахованої заробітної плати робітникам, що здійснювали ремонт виробничого приміщення	151	661	83974,00
5	Відображено суму нарахувань на оплату праці робітників, що здійснювали ремонт виробничого приміщення	151	65	18474,28
6	Відображено введення в експлуатацію виробничого приміщення після модернізації	103	151	1084293,58

У вересні 2019 року ПАТ «КЗРК» звернулося до підприємства ТОВ «Електроград» у серпні 2019 року для здійснення ремонту

устаткування. Висновком комісії по підприємству було зазначено, що проведений ремонт збільшить строк корисної експлуатації устаткування та підвищить майбутні економічні вигоди від його використання в процесі господарської діяльності ПАТ «КЗРК».

Порядок відображення вказаних операцій на рахунках бухгалтерського обліку представлений в таблиці 2.9 (додаток П).

Таблиця 2.9 – Синтетичний облік ремонту підрядним способом устаткування ПАТ «КЗРК» за серпень 2019 року

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	Підписано акт виконаних робіт з ремонту устаткування	152	631	80000,00
2	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	631	16000,00
3	Збільшено первісну вартість устаткування у зв'язку із проведенням ремонту, що призвів до збільшення майбутніх економічних вигід	104	152	80000,00

В квітні 2019 року в адміністративній будівлі ПАТ «КЗРК» в кімнаті секретаря було проведено поточний ремонт кабінету ремонтною бригадою підприємства. В бухгалтерському обліку було відображено бухгалтерські записи, відображені в таблиці 2.10 (додаток Р).

Таблиця 2.10 – Синтетичний облік ремонту господарським способом кабінету адміністративної будівлі ПАТ «КЗРК» за квітень 2019 року

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Відображено суму будівельних матеріалів, списаних на ремонт кабінету адміністративної будівлі	92	20	46780,50
2	Відображено суму робіт з ремонту, що виконувалися сторонньою організацією при ремонті кабінету адміністративної будівлі	92	631	12000,00

## Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4	5
3	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ, сплаченого в частині вартості ремонту, що виконувалися сторонньою організацією	641	631	2400,00
4	Відображено суму нарахованої заробітної плати робітникам, що здійснювали ремонт кабінету адміністративної будівлі	92	661	58400,00
5	Відображено суму нарахувань на оплату праці робітників, що здійснювали ремонт	92	65	12848,00

У жовтні 2019 року на складі приймання ПАТ «КЗРК» було здійснено поточний ремонт із залученням ФОП «Чернявський С.В.», в результаті чого було зроблено бухгалтерські проведення (додаток С) (таблиця 2.11).

Таблиця 2.11 – Синтетичний облік ремонту підрядним способом складу приймання ПАТ «КЗРК» за жовтень 2019 року

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	Підписано акт виконаних робіт з ремонту складу приймання	93	631	85600,00
2	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	631	17120,00

Отже, у даному пункті було досліджено синтетичний та аналітичний облік ремонтів і модернізації основних засобів, розглянуті приклади господарських операцій з даних робіт та визначені відповідні бухгалтерські реєстри.

2.4 Особливості ремонтів основних засобів у податковому обліку та відображення їх у звітності

Податковий облік на підприємствах усіх форм власності регламентується вимогами ПКУ [34]. Так, визначаючи особливості обліку

податку на прибуток ПАТ «КЗРК» при визначенні об'єкта обкладення цим податком є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування (п.п. 134.1.1 ПКУ).

П.п. 134.1.1 ПКУ встановлює необхідність коригувати бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування на різниці, встановлені ПКУ. Серед податкові різниці при ремонтах чи модернізації об'єктів, визначені абзацом шостим п. 138.1 і абзацом шостим п. 138.2 ПКУ. Однак вони не поширюються на витрати, які обліковуються при проведенні поліпшень або ремонтів основних засобів, які використовуються у господарській діяльності підприємства.

Зазначені різниці виникають тільки при поліпшеннях і ремонтах невиробничих основних засобів.

Так, у разі проведення ремонтів/поліпшень невиробничих основних засобів фінансовий результат до оподаткування необхідно:

– збільшити на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення таких основних засобів, віднесених до витрат відповідно до П(С)БО або МСФЗ;

– зменшити на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення таких основних засобів (у тому числі включених до витрат згідно з П(С)БО або МСФЗ), при їх продажу, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу.

Збільшуюче коригування, встановлене абзацом шостим п. 138.1 ПКУ, стосуватиметься тільки тих ремонтних заходів, які не зумовлюють збільшення майбутніх економічних вигід від використання невиробничого об'єкта основних засобів. Адже поліпшення, що спричиняють збільшення таких вигід, у бухгалтерському обліку до витрат не потрапляють, а направляються на збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів. Тому фінансовий результат до оподаткування збільшується тільки на суму «ремонтних» витрат, які не капіталізуються.

У зменшуючого коригування, наведеного в абзаці шостому п. 138.1

ПКУ, теж є свої нюанси. Так, зменшити фінрезультат на витрати, пов'язані з проведенням ремонтів і поліпшень не виробничого основних засобів, можна тільки при дотриманні двох умов:

- 1) підприємство здійснює продаж такого основного засобу;
- 2) сума вказаних витрат не перевищує суму доходу від реалізації такого об'єкта основного засобу. При цьому із сумою доходу порівнюють сумарне значення таких величин:

- первісної вартості не виробничого основного засобу;
- поліпшень, які підлягали капіталізації і збільшували первісну вартість об'єкта (п. 14 П(С)БО 7);
- ремонтів, у тому числі ремонтів, вартість яких була включена до бухгалтерських витрат (п. 15 П(С)БО 7) і знівельована збільшуючою різницею.

Таким чином, отримане значення в сумі, що не перевищує доходу від реалізації не виробничого основного засобу, зменшує бухгалтерський фінансовий результат. Отже, в податковому обліку при продажу не виробничого основного засобу фінансовий результат може бути або позитивний, або нульовий. Тобто збитку, в принципі, бути не може, оскільки сума витрат обмежена сумою отриманого доходу від продажу.

До зменшуючої різниці не включають ремонти, які були виконані до 01.01.2017 року. Адже до цієї дати діяли «старі» правила стосовно податковоприбуткового обліку ремонтних заходів. Відповідно до них поточні ремонти, проведені до 2017 року, і так «зіграли» у зменшення об'єкта обкладення податком на прибуток (тобто потрапили в бухгалтерські витрати (п. 15 П(С)БО 7) і не коригувалися). Відповідно, застосування до них зменшуючої різниці призведе до повторного відображення таких витрат.

Не можна зменшити фінансовий результат до оподаткування на первісну вартість, а також на вартість ремонтів і поліпшень при ліквідації не виробничого основного засобу. У п. 138.2 ПКУ йдеться тільки про продаж таких основних засобів.

Поліпшення невиробничих об'єктів основних засобів, що зумовлюють збільшення майбутніх економічних вигід від використання таких об'єктів, впливають і на «амортизаційні» різниці. Причому саме поліпшення. Заходи з підтримки об'єкта основного засобу у робочому стані жодної ролі в «амортизаційних» різницях не відіграють.

Річ у тому, що витрати, які капіталізуються, на поліпшення об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку збільшують первісну вартість поліпшуваного об'єкта. Отже, після здійснених «поліпшувальних» заходів амортизацію нараховують уже виходячи з нової вартості об'єкта, що включає такі поліпшення.

А ось у податковому обліку п.п. 138.3.2 ПКУ не дозволяє амортизувати витрати на проведення поліпшень невиробничих об'єктів основних засобів. Звідси виникає «амортизаційна» податкова різниця.

Що ж до об'єктів основних засобів, які використовуються у господарській діяльності підприємства, то податковоприбутковий облік ремонтів і поліпшень таких основних засобів базується виключно на бухгалтерському обліку. Тобто якщо йдеться про поліпшення, витрати на «поліпшуючі» заходи будуть капіталізовані і вплинуть на вартість основних засобів, що амортизується, як у бухгалтерському, так і в податковому обліку. Якщо ж йдеться не про поліпшення, а про ремонт, то витрати на ремонт вплинуть на бухгалтерський фінансовий результат і, відповідно, на об'єкт обкладення податком на прибуток.

Усе вищезазначене стосується тільки необоротних активів, які відповідно до п.п. 14.1.138 ПКУ визнаються основних засобів. Платники податку на прибуток, у яких протягом звітного року виникли операції, що призводять до податкових різниць, заповнюють додаток РІ до декларації з податку на прибуток – тобто це ті операції, які згідно ПКУ вимагають коригувати бухгалтерський обліковий фінансовий результат на суми податкових різниць.

У додатку РІ розшифровують і підсумовують загальну величину



різниць, на які збільшують/зменшують бухгалтерський фінансовий результат. Додаток РІ складається з 4 розділів:

- розділ 1 – «амортизаційні» різниці (ст. 138 ПКУ);
- розділ 2 – різниці при формуванні резервів (забезпечень) (ст. 139 ПКУ);
- розділ 3 – різниці за фінансовими операціями (ст. 140 ПКУ). У цьому розділі, зокрема, відображають збитки минулих років (пп. 134.1.1, 140.4.2 ПКУ);
- розділ 4 – інші різниці. Тут, зокрема, відображають: різниці при продажу й іншому відчуженні цінних паперів (ст. 141 ПКУ); різниці у разі застосування трансфертних цін (ст. 39 ПКУ); різниці за страхуванням (ст. 1231 ПКУ); «перехідні» різниці (підрозд. 4 розд. XX ПКУ).

Коригування витрат на ремонт та модернізацію основних засобів відображають в розділі 1 додатку РІ, зокрема:

- рядок 1.1.1 «Сума нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності» (пункт 138.1 статті 138 розділу III ПКУ)».

У цьому рядку відображають суму нарахованої бухгалтерської амортизації основних засобів (п. 138.1 ПКУ). У цьому ж рядку слід також урахувати бухгалтерську амортизацію, нараховану на невиробничі основні засоби, у тому числі на суму їх поліпшень, що капіталізуються. Але майте на увазі: «податкова» амортизація за ними дорівнює нулю (тобто «зменшуючої» різниці не буде). Адже витрати на придбання, виготовлення, ремонти, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів у податковому обліку амортизації не підлягають (п.п. 138.3.2 ПКУ).

- рядок 1.1.4 «Сума витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів

фінансової звітності» (пункт 138.1 статті 138 розділу III ПКУ).

У цьому рядку відображається сума витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів, віднесених до витрат за правилами бухгалтерського обліку.

Тобто коригування стосується саме ремонтів невикористаних основних засобів, які спрямовані на підтримку об'єкта в робочому стані і які за правилами бухобліку включаються до витрат звітного періоду (п. 15 П(С)БО 7). Причому фіскальні служби, посилаючись на п. 23 П(С)БО 7, наполягають: якщо ремонт здійснювався під час простою виробничого основного засобу, то витрати на ремонт такого основного засобу також потрібно «зменшити» у об'єкта оподаткування через «ремонтну невикористану» різницю (лист ДФСУ від 19.03.2018 №1080/6/99-99-15-02-02-15/ПК [66]). Однак, п. 23 П(С)БО 7 взагалі не говорить про ремонти, згадані у п. 15 П(С)БО 7.

А ось витрат на поліпшення ця різниця взагалі не стосується (хоча вони тут і зазначені). Річ у тім, що поліпшення відносяться до витрат, що капіталізуються. А вони збільшують первісну вартість невикористаних основних засобів, які у податковому обліку не амортизують (п.п. 138.3.2 ПКУ). Отже, поліпшення невикористаного основного засобу у будь-якому випадку на податковий облік жодного впливу не здійснять.

Утім, суму всіх ремонтів і, зокрема, поліпшень невикористаного основного засобу дозволяє облікувати у витратах «зменшуюча» різниця (рядок 1.2.3 додатка РІ «Сума первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невикористаних основних засобів або невикористаних нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі продажу такого об'єкта невикористаних основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу» (пункт 138.2 статті 138 розділу III ПКУ). Але вона виникає при одночасному дотриманні двох

умов: (1) виключно при продажу (а не ліквідації) невикробничого основного засобу і (2) у сумі не більше суми доходу від такої реалізації (п. 138.2 ПКУ).

ПДВ-облік ремонтів і поліпшень не містить якихось істотних особливостей. «Вхідний» ПДВ за такими операціями на загальних підставах (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної) включають до податкового кредиту із цього податку за правилами ст. 198 ПКУ. Але якщо такий об'єкт використовуватиметься не в господарській діяльності або в неоподатковуваних операціях, то доведеться нарахувати «компенсуючі» податкові зобов'язання з ПДВ згідно з п. 198.5 ПКУ.

Завершальним етапом облікового процесу, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування системи показників, які відображають результати виробничої та господарської діяльності за певний період є складання фінансової звітності.

До форм фінансової звітності, в яких відображається інформація про основні засоби відносять форму №1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)», форму №2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)» та форму №5 «Примітки до фінансової звітності».

Порядок складання форм фінансової звітності визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [48], Наказом МФУ від 29.11.2000 №302 «Про Примітки до річної фінансової звітності» [52] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [29].

У формі №1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)» для відображення наявності основних засобів на початок і кінець звітного періоду призначена стаття «Основні засоби» в першому розділі активу балансу. В ній наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з відповідними П(С)БО.

В статті «Основні засоби» також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів. При цьому окремо відображаються первісна вартість, сума зносу основних засобів та їх залишкова вартість. До

підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первинною вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу. Для відображення в балансі вартості основних засобів на початок і кінець звітного періоду використовуються відповідно графи 3 і 4.

Так, у балансі ПАТ «КЗРК». залишкова вартість основних засобів станом на 01.01.2018 року склала 3172483 тис. грн., а станом на 01.01.2019 року – 3733788 тис. грн.

У формі №2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)» відображаються доходи і витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

У розділі 2 «Елементи операційних витрат» відображаються матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація, інші витрати, яких підприємство зазнало в процесі своєї діяльності протягом звітного року, у т.ч. витрати на ремонт та модернізацію основних засобів.

Наказом МФУ від 29.11.2000 №302 «Про Примітки до річної фінансової звітності» була затверджена типова форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності». У зв'язку з переходом на МСФЗ [52] примітки до річної звітності мають описову форму.

Таким чином, завершальним етапом облікового процесу є складання фінансової, статистичної та податкової звітності. Звітність містить систему показників, на основі яких можна приймати обґрунтовані управлінські рішення як керівниками підприємства так і зовнішніми користувачами.

## 2.5 Удосконалення обліку витрат на ремонт основних засобів на підприємстві

В умовах ринкової економіки основний акцент в роботі підприємств переноситься на виявлення резервів і шляхів зниження ресурсомісткості

виробництва продукції. Сьогодні питанню раціонального використання основних засобів приділяється значна увага на всіх рівнях управління, що покращує техніко-економічні показники діяльності підприємства та вимагає постійного відновлення працездатності або поліпшення цих активів з метою збільшення майбутніх економічних вигод.

У ПСБО 7 «Основні засоби» [36] у загальному вигляді висвітлюється питання обліку витрат на поліпшення основних засобів. Усі витрати накопичуються на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» і після закінчення проведення поліпшення основних засобів списуються у дебет необхідного субрахунку рахунка 10 «Основні засоби», збільшуючи при цьому їх первісну вартість.

Проте, у зазначеному вище стандарті чіткого визначення відображення ремонту на рахунках бухгалтерського обліку не існує.

Вважаємо необхідним для обліку витрат на ремонт основних засобів ввести рахунок 29 «Ремонт основних засобів» та відкрити до нього субрахунки 291 «Поточний ремонт основних засобів» та 292 «Капітальний ремонт основних засобів».

За дебетом рахунку протягом звітного місяця запропоновано відображати всі витрати на ремонт основних засобів, у кінці місяця за кредитом – списувати витрати за закінченим ремонтом основних засобів на витрати підприємства за місцем використання об'єкта.

Таким чином, дебетове сальдо рахунку 29 «Ремонт основних засобів» буде показувати витрати на незавершений ремонт основних засобів, яке рекомендовано відображати у другому розділі активу балансу. Такий підхід до складу статей другого розділу дає можливість деталізувати незавершене виробництво та інформувати користувачів про незавершений ремонт основних засобів, що корисно для якісної та реальної оцінки активів підприємства.

З метою підвищення аналітичності обліку пропонується відкривати до рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» аналітичні

рахунки третього порядку за видами ремонтів та поліпшення об'єктів основних засобів: створення власними силами (господарським чи підрядним способом); технічне переозброєння, модернізація (модифікація, добудова, дообладнання), реконструкція тощо; придбання за гроші; безоплатне отримання основних засобів; отримання у вигляді внеску до статутного капіталу; отримання в обмін. Така інформація може бути використана для аналізу різновидів поліпшення основних засобів на підприємстві.

Єдиний процес комплексного управління підприємством в найбільш загальному вигляді забезпечується шляхом здійснення планування, прогнозування, аналізу і контролю. Зв'язок бухгалтерського обліку з плануванням, аналізом і контролем дуже тісний (рисунок 2.2).

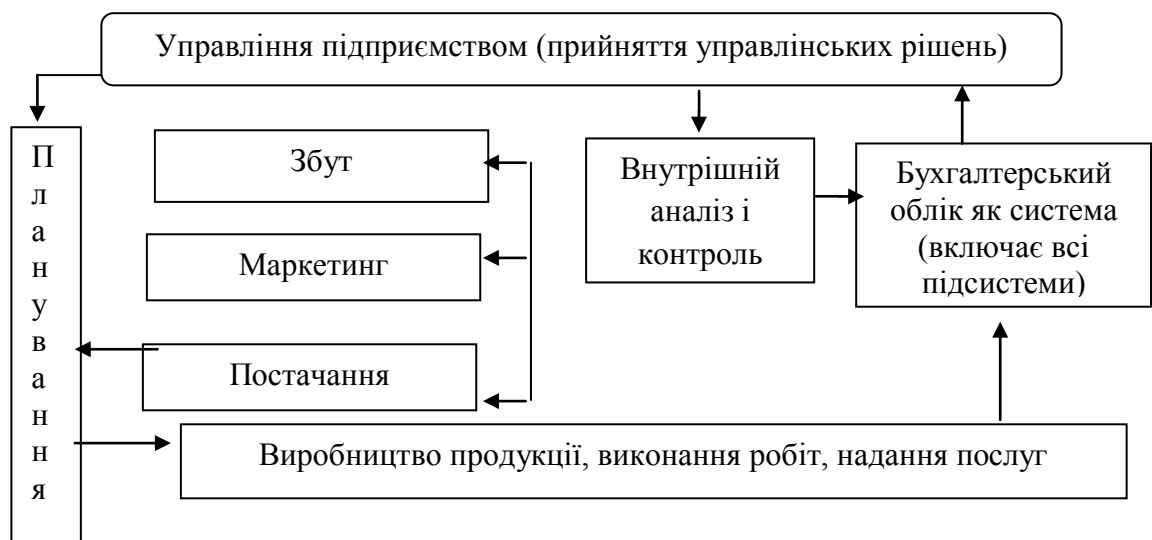


Рисунок 2.2 – Облік в системі прийняття управлінських рішень

Планування – це один із економічних методів управління, який полягає в розробці і практичному здійсненні планів, які визначають майбутній стан, підприємства, шляхів, способів і засобів його досягнення, в основі якого лежить аналіз минулої фінансової та не фінансової інформації.

З плануванням тісно пов'язане прогнозування – це процес розробки науково обгрунтованого судження про можливий стан і альтернативні шляхи

розвитку підприємства в майбутньому [7].

Складовою частиною планування є бюджетування, тобто складання бюджету. Бюджет є складовою частиною контролю, створює об'єктивну основу оцінки результатів діяльності підприємства. Головна користь бюджету полягає у подальшому використанні зібраної інформації. В ній знаходить своє відображення прогнозування умов, які потребують передчасної коригуючої дії; координації діяльності всіх структурних підрозділів підприємства; розробка стандартів для оцінки внеску кожного працівника в досягнення запланованих показників.

Відправною точкою у складанні та виконанні бюджетів є саме бухгалтерський облік підприємства. Саме завдяки бухгалтерському обліку можна виміряти результат виконання бюджетів та відхилень з подальшим їх регулюванням. Разом з тим, в бюджеті інвестування основні засоби мають найбільшу вагу, що пов'язано з ремонтами та реконструкцією виробництва, введенням в експлуатацію нових основних засобів, відкриттям та розширенням нових виробництв, використання новітніх технологій.

Внутрішньо-господарський контроль є заключним етапом управлінської діяльності, що дозволяє співставити досягнуті результати з запланованими.

Забезпечення підвищення ефективності використання основних засобів здійснюється шляхом прийняття управлінських рішень, які ґрунтуються на розрахунках та аналізі таких показників, як рентабельність, фондоддача, фондомісткість, фондоозброєність тощо.

На нашу думку основною метою управління основними засобами є забезпечення умов вчасного оновлення, модернізації і підвищення ефективності їх використання [59]. Управління основними засобами надано на рисунку 2.3.

Таким чином, проведені дослідження дозволяють дійти висновку: для обліку витрат на ремонт основних засобів ввести рахунок 29 «Ремонт основних засобів» та відкрити до нього субрахунки 291 «Поточний ремонт

основних засобів» та 292 «Капітальний ремонт основних засобів», сальдо рахунку 29 «Ремонт основних засобів» буде показувати витрати на незавершений ремонт основних засобів, яке рекомендовано відображати у другому розділі активу балансу.



Рисунок 2.3 – Основні завдання управління основними засобами

Такий підхід до складу статей другого розділу дає можливість деталізувати незавершене виробництво та інформувати користувачів про незавершений ремонт основних засобів, що корисно для якісної та реальної оцінки активів підприємства.

З метою підвищення аналітичності обліку нами запропоновано відкривати до рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» аналітичні рахунки третього порядку за видами ремонтів та поліпшення об'єктів основних засобів [59].

Удосконалення системи обліку полягає у взаємозв'язку обліку з такими методами управління, як планування, бюджетування, прогнозування та внутрішньогосподарський аналіз і контроль. А забезпечення вчасного оновлення та модернізації основних засобів є необхідним елементом управління засобами, без якого неможлива ефективна виробнича діяльність



підприємства.

Отже, лише добре побудована система обліку в змозі надати необхідну інформаційну базу для прийняття раціональних управлінських рішень. У процесі дослідження встановлено, що особливості здійснення ремонтних робіт і поліпшення об'єктів основних засобів мають безпосередній вплив на порядок проведення внутрішнього контролю на підприємстві, зокрема, основною метою такого контролю є запобігання перевитрачання ресурсів, зловживанням, крадіжкам та незаконним діям.

## РОЗДІЛ 3

### КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА МОДЕРНІЗАЦІЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

#### 3.1 Організація внутрішнього контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів

Раціональність та оптимальність внутрішнього контролю, як складної багаторівневої системи, забезпечують не окремі операції або процедури, а системний підхід до організації як кожного етапу, так і контрольного процесу у цілому, а також адаптування завдань, інформаційної бази та порядку проведення контрольних перевірок до специфічних особливостей об'єкта контролю.

Організація внутрішнього контролю повинна бути цілісною єдиною системою взаємопов'язаних способів, прийомів і методів, які охоплюють увесь комплекс контрольних процедур, починаючи з формування інформаційної бази, проведення контрольних дій та закінчуючи узагальненням результатів контролю, а тому, основними шляхами організації системи внутрішнього контролю на ПАТ «КЗРК» є такі:

- вибір оптимальної за складом та обсягом інформаційної бази, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед внутрішнім контролем;
- розробка та запровадження удосконалених способів, прийомів і методів контролю, найбільш адаптованих до завдань контрольної перевірки;
- розробка та запровадження раціональної технології вирішення завдань внутрішнього контролю, що забезпечить злагоджене функціонування його цілісного механізму.

Суб'єктами, що виконують функції контролю ПАТ «КЗРК» є Наглядова рада, Ревізійна комісія та Бюро методології та контролю.

Наглядова рада є органом підприємства, що представляє інтереси акціонерів та здійснює захист їх прав та законних інтересів, і в межах компетенції, визначеної статутом та чинним законодавством України, контролює та регулює діяльність виконавчого органу підприємства.

Перевірка фінансово-господарської діяльності ПАТ «КЗРК», його структурних одиниць проводиться ревізійною комісією за дорученням загальних зборів, Наглядової ради, з її власної ініціативи або на вимогу акціонерів, які володіють у сукупності більше, як 10% голосів. Ревізійна комісія доповідає про результати проведених нею перевірок загальним зборам або Наглядовій раді.

Основною ціллю задля досягнення ефективності системи внутрішнього контролю є, насамперед, створення спеціального незалежного підрозділу – на ПАТ «КЗРК» та його структурних підрозділів – це окремий сектор центральної бухгалтерії комбінату, що має назву Бюро методології та контролю. Бюро очолює заступник головного бухгалтера з питань методології та контролю, права та обов'язки якого вказані у посадовій інструкції (додаток Т).

Права та обов'язки Бюро методології та контролю закріплюються в Положенні про Бюро методології та контролю, затверджене Головою правління ПАТ «КЗРК», згідно з яким метою діяльності даного відділу бухгалтерії є систематичне здійснення внутрішньовідомчого контролю за використанням трудових, матеріальних та грошових ресурсів, дотримання фінансової дисципліни за всіма структурними підрозділами комбінату, аналіз перевірок та запровадження передових форм і методів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Процес контролю є досить складним, що виконується на комплексній основі, його необхідно проводити в кілька етапів:

- підготовка до проведення перевірки по підприємству;
- безпосередньо проведення контролю на конкретному об'єкті (підрозділі, цеху, відділі);

- оформлення матеріалів, отриманих перевіряючими;
- вивчення й оцінка матеріалів перевірки, прийняття рішень і контроль над їхнім виконанням.

У кінці кожного поточного року на ПАТ «КЗРК» керівник і працівники Бюро методології та контролю складають план перевірок на наступний рік і затверджують його у керівника підприємства та головного бухгалтера із погодженням на зборах акціонерів.

Підготовчий етап до перевірки починається з видання наказу, в якому вказується найменування об'єкта, який підлягає перевірці, склад групи із числа працівників Бюро методології та контролю, період перевірки, строк перевірки.

На етапі підготовки до проведення перевірки перевіряючі знайомляться із матеріалами, які стосуються діяльності й фінансового стану підприємства, що перевіряється, вивчаються матеріали попередніх ревізій і перевірок.

Після вивчення необхідної інформації про види й специфіку роботи об'єкта, що перевіряється, керівник Бюро методології та контролю розробляє програму перевірки (додаток У). У програмі визначається період, відведений на перевірку, мета й основні питання, що підлягають розгляду.

На підставі затвердженої програми перевірки керівник Бюро методології та контролю складає робочий план проведення перевірки, де зазначають конкретні питання, виконавців, строки виконання. У період проведення перевірки за необхідності в програму перевірки і робочий план її проведення можуть бути внесені зміни й доповнення.

Строки проведення перевірки певної ділянки фінансово-господарської діяльності підприємства повинні бути чітко зазначені у програмі перевірки, а також у робочих планах. Продовження строку проведення перевірки повинно бути письмово обґрунтовано керівником Бюро методології та контролю та узгоджено з керівником підприємства.

Програма перевірки може включати питання, для розгляду яких перевіряючим необхідно мати спеціальну підготовку. Якщо в штаті

контрольного органу немає відповідних фахівців, то їх залучають зі сторони на договірній основі.

Підготовчий етап завершується індивідуальною підготовкою членів Бюро методології та контролю. У робочому плані між перевіряючими розподіляються питання (теми) перевірки, тому кожний з них повинен детально вивчити нормативну базу контролю відповідної ділянки діяльності, а також визначити основні напрямки контролю.

На етапі проведення перевірки працівники Бюро методології та контролю повинні застосовувати всі свої знання й уміння, повністю використовуючи права й дотримуючись обов'язків працівників органів контролю. Перевіряючим необхідно проявляти ініціативу в частині вибору методів контролю, а також глибини проведеної перевірки. Такий підхід значно підвищує результативність контролю, тому що остаточний обсяг контрольних процедур, необхідних для перевірки конкретної ділянки діяльності, можна визначити тільки в момент роботи на об'єкті, який перевіряється.

Мета перевірки витрат на ремонт та модернізацію основних засобів підприємства полягає у підтвердженні правильності формування та достовірності відображення таких витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Завданнями перевірки операцій з обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів діяльності ПАТ «КЗРК» є:

- встановлення правильності застосування мети ремонту та відповідно віднесення витрат до складу капіталізації або витрат періоду;
- встановлення виду проведених ремонтів: капітальний, підрядний;
- підтвердження правильності застосування методів обліку витрат на ремонт основних засобів, що закріплені в наказі про облікову політику;
- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат і

наступного включення їх або до первісної вартості відремонтованого основного засобу або до складу витрат періоду відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;

– підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання непрямих витрат, що понесені підприємством при ремонтах загальновиробничих основних засобів;

– перевірка правильності й обґрунтованості розміру прямих витрат, які включаються до витрат на ремонт виробничого обладнання;

– вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат та інших накладних витрат при ремонтах;

– підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів;

– перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати на ремонт та модернізацію основних засобів у регістрах аналітичного та синтетичного обліку;

– перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати на ремонт та модернізацію основних засобів у звітності;

– перевірка достовірності та повноти формування елементів витрат.

Складові процесу з перевірки витрат на ремонт та модернізацію основних засобів підприємства включає в себе наступні складові:

1) об'єкти внутрішньогосподарського контролю операцій з витратами на ремонт та модернізацію основних засобів (формування та списання витрат);

2) джерела інформації для здійснення внутрішньогосподарського контролю за витратами:

– статут, засновницькі документи, протоколи зборів засновників, реєстри акціонерів, витяги з протоколів зборів акціонерів (засновників);

– накази про облікову політику, положення про бухгалтерію як

структурний підрозділ управлінського персоналу підприємства, посадові інструкції працівників бухгалтерії, плани роботи й матеріали з їхнього виконання, методичні розробки бухгалтерії і відділів внутрішнього контролю та інші внутрішні регламенти підприємства;

– первинні документи, графіки документообігу, порядок проведення інвентаризацій на підприємстві;

– реєстри аналітичного, оперативного, синтетичного та податкового обліку;

– звітність (статистична, податкова, бухгалтерська);

3) прийоми внутрішньогосподарського контролю витрат (документальні, фактичні);

4) реалізація результатів внутрішньогосподарського контролю.

Даючи оцінку стану внутрішньогосподарського контролю на ПАТ «КЗРК» слід зазначити, що вона організована раціонально і включає в себе методику і процедури трьох основних категорій, які розробляє і використовує адміністрація, щоб забезпечити достатню гарантію відповідності завданням контролю, їх називають елементами системи внутрішнього контролю, до них належать: середовище контролю; облікова система; контрольні моменти (процедури).

### 3.2 Внутрішньогосподарський контроль витрат на ремонт та модернізацію основних засобів підприємства

Внутрішньогосподарський контроль на ПАТ «КЗРК» є системою, що забезпечує підвищення ефективності проведення ремонту основних засобів, що сприяє підвищенню ефективності управління ними.

Перед працівниками Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК» можуть бути поставлені наступні завдання щодо ремонту та модернізації

основних засобів, зокрема, встановлення:

- доцільності проведення ремонту чи модернізації основних засобів;
- доцільності проведення робіт власними силами чи із використанням послуг сторонніх організацій;
- перспективності та доцільності технологічних змін основних засобів у випадку проведення ремонту чи їх модернізації;
- прогнозу позитивного ефекту від реалізації рішення про ремонт чи модернізацію об'єкта основних засобів;
- ризиків перевитрачання ресурсів в ході проведення ремонту чи модернізації основних засобів;
- зони ризику в ланцюгу управління від прийняття рішення про ремонт чи модернізацію основних засобів до контролю за цим процесом;
- мінімізації виявлених ризиків, найбільш ефективного способу ремонту чи модернізації основних засобів для досягнення цілей підприємства;
- процедур виконання раніше прийнятих рішень щодо ремонту та модернізації основних засобів та встановлення ефективності таких рішень.

При контролі операцій, пов'язаних з правильністю обліку, використання та технічного стану основних засобів перевіряючі застосовують методичні прийоми документалістики, розрахунково-аналітичні та відповідні їм контрольні процедури за даними рахунку 10 «Основні засоби» [36] і відповідним обліковим регістрам, встановлюють наявність об'єктів основних засобів за кваліфікаційними групами, місця їх розміщення і використання.

За інвентарними картками встановлюються об'єкти основних засобів, які знаходяться в експлуатації, запасі, ремонті, а також конструктивні елементи, що відображають їх індивідуальні особливості. На машини, обладнання, транспортні засоби в обов'язковому порядку мають бути технічні паспорти, номери яких вказуються у пооб'єктному обліку. Перевіряючі перевіряють зберігання і ведення записів у технічних паспортах.



У паспортах обов'язково повинна відображатися модернізація, реконструкція і капітальний ремонт основних засобів, проходження технічного огляду та інші дані, необхідні для контролю технічного стану, забезпечення безаварійної роботи, планування профілактичних ремонтів тощо(таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Перевірка відображення даних про ремонти та модернізацію за даними технічних паспортів на ПАТ «КЗРК» у 2019 році

Об'єкт перевірки	Вид ремонту		Дата початку та закінчення ремонту		Відхилення
	за даними технічних паспортів	за даними перевірки	за даними технічних паспортів	за даними перевірки	
Адміністративна будівля (кабінет 101)	поточний ремонт	поточний ремонт	02.02.2019-23.03.2019	02.02.2019-23.03.2019	-
Вагон ВПШ-18	поточний ремонт	поточний ремонт	17.04.2019-30.04.2019	17.04.2019-30.04.2019	-

На підставі дослідження цих даних перевіряючі виявляють наявність технічно несправних об'єктів, які тривалий час знаходяться в ремонті, вийшли з експлуатації передчасно внаслідок використання в агресивному середовищі, порушення графіків технічного обслуговування і профілактичних ремонтів, правил техніки безпеки, аварій. Перевіряючі встановлюють відповідальних осіб за допущені недоліки.

Термін служби основних засобів залежить не тільки від фізичного спрацювання, але і від морального. Суть морального спрацювання полягає в тому, що машини і обладнання, які знаходяться в експлуатації, поступово технічно старіють і стають малопродуктивними порівняно з новими зразками праці. Ці об'єкти основних засобів перевіряючі Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК» відображають в окремих інвентаризаційних відомостях, які дозволяють прийняти рішення про їх розукомплектування на агрегати, ремонти чи модернізацію або списання в металобрухт.

За даними бухгалтерського і оперативного-технічного обліку здійснюється контроль за використанням основних засобів, зокрема,

перевіряються об'єкти: встановлені і невстановлені, діючі, бездіючі і зайві, непотрібні підприємству, такі, що тривалий час знаходяться в запасі тощо.

При проведенні контролю операцій з ремонтів і модернізації основних засобів перевіряючі встановлюють обсяги і якість виконаних робіт, а також придатність цих засобів до виконання ними покладених на них функцій у виробництві й операційній діяльності людей, тобто перевіряють повноту відображення витрат на ремонти (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Перевірка повноти відображення витрат на ремонт та модернізацію основних засобів ПАТ «КЗРК» у 2019 році

Об'єкт перевірки	Сума, грн.			Відхилення	Наявність записів в акті ОЗ-2
	за даними кошторисів	за даними первинних документів	за даними перевірки		
ВАЗ 2103	34506,00	34506,00	34506,00	-	34506,00
Лебідка №30А	23750,00	23750,00	23750,00	-	23750,00

Незавершені капітальні інвестиції, як об'єкт контролю, у складі основних засобів, включають затрати з будівництва (виготовлення), придбання і поліпшення об'єктів з початку і до закінчення робіт і введення їх у експлуатацію. Контролюються ці затрати за способом ведення робіт – господарським чи підрядним. Перевіряється вартість устаткування, яке потребує і не потребує монтажу та обґрунтованість затрат на установку і її наладку.

Облік основних засобів при контрольних заходах перевіряється, як об'єкт контролю і одночасно, як джерело інформації обґрунтованості первинними документами відображення їх у обліку і звітності, своєчасності відображення, закріплення матеріальної відповідальності за них, а також місцями використання об'єктів основних засобів.

Перед тим, як почати контроль наявності та використання основних засобів необхідно перевірити реальність відображення їх у балансі та здійснити перевірку узгодженості облікових даних фактичної наявності

об'єктів, використовуючи при цьому результати інвентаризації основних засобів (або при необхідності провести її).

Наступним етапом є проведення взаємної перевірки активів приймання-передачі, списання, приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, інвентарних карток на предмет відповідності найменування первісної вартості, норм амортизації, дати введення в експлуатацію і технічних параметрів.

Контролюючи базу нарахування амортизації перевіряють правильність нарахування й використання амортизаційних відрахувань, законність затрат на поточний і капітальний ремонт основних засобів; правильність відображення основних засобів за фактичними затратами на придбання, зведення й виготовлення, що встановлюють їх первісну вартість.

Ремонт основних засобів веде до збільшення балансової вартості і тим самим здійснює як прямий так і опосередкований вплив на розмір витрат.

В ході контролю операцій з ремонту основних засобів необхідно перевірити, чи не нараховувалась амортизація за інвентарними об'єктами, що знаходились на ремонті. Акти-приймання передачі відремонтованих об'єктів, аналітичні рахунки по ремонту інвентарних об'єктів та інші джерела використовуються як виправдовуючі документи при перевірці.

При перевірці витрат на ремонт основних засобів необхідно поділити такі основні засоби в залежності від джерела їх належності до підприємства: власні, орендовані, ті, що використовуються у спільній діяльності.

Метою внутрішнього контролю витрат на ремонт власних основних засобів є встановлення правильності віднесення витрат на ремонт та модернізацію основних засобів у бухгалтерському обліку.

Також опосередковано перевіряючі забезпечують контроль за збереженням майна підприємства, що використовується для проведення ремонтних робіт.

Основними завданнями контролю витрат на ремонт власних основних засобів є перевірка:

- відображення прямих і непрямих витрат на ремонт чи модернізацію основних засобів в системі бухгалтерського обліку;

- віднесення витрат на витрати періоду чи їх капіталізацію та збільшення вартості відремонтованого чи модернізованого об'єкта основних засобів;

- відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку;

- списання товарно-матеріальних цінностей на ремонт чи модернізацію об'єктів основних засобів на предмет їх обґрунтованості.

Здійснюючи внутрішній контроль витрат на ремонт чи модернізацію основних засобів в оренді, треба поділити об'єкти основних засобів як такі, що знаходяться в оперативній або фінансовій оренді.

При оперативній оренді право власності на основний засіб належить орендодавцю, при цьому використовує його орендар. Хто відповідно до умов договору проводить ремонтні роботи такого основного засобу є принциповим питанням: орендар чи орендодавець? І хто і в якому порядку відшкодовує такі витрати.

При перевірці основних засобів в операційній оренді основною метою перевірки витрат на ремонт таких об'єктів є контроль за виконанням умов договору оренди. Якщо згідно договору ремонтні роботи проводить орендодавець, то орендар не має фактичного відношення до цих робіт.

Якщо ж орендар проводить ремонт основних засобів, то в ході перевірки необхідно встановити: яким чином понесені витрати були відображені в бухгалтерському обліку та чи відшкодував їх орендодавець.

Тут є два шляхи:

- 1) орендодавець придбаває новостворений об'єкт основних засобів, що представляє собою капіталізовані витрати на ремонт;

- 2) орендодавець зменшує суму орендних платежів на суму проведеного ремонту.

При цьому основними завданнями контролю є перевірка:

- того, хто здійснює ремонт чи модернізацію об'єкта основних засобів

відповідно до умов договору оренди;

- відшкодування орендодавцем витрат на ремонт чи модернізацію основного засобу;

- правильності віднесення витрат до складу капітальних інвестицій;

- того, чи було реалізовано новостворений об'єкт основних засобів після закінчення договору оренди.

При фінансовій оренді визначається придбання основного засобу у розстрочку із платою за його використання, при якому орендар несе витрати на ремонт чи модернізацію основного засобу, що поступово переходить у його власність.

Завдання контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів при фінансовій оренді тотожні завданням перевірки витрат на ремонт чи модернізацію власних основних засобів.

Операції з ремонту чи модернізації основних засобів, що використовуються у спільній діяльності, є найбільш складними в процесі перевірки, тому контроль таких витрат має свої певні особливості, зокрема:

- питання розподілу витрат на ремонт між учасниками спільної діяльності;

- питання розподілу результатів проведеного ремонту.

Для розподілу активів та доходів між сторонами спільної діяльності може використовуватись різні бази розподілу, відповідно до яких і будуть розподілятися витрати на ремонт чи модернізацію основних засобів. Всі ці умови повинні бути чітко прописані у договорі про спільну діяльність. Крім того, важливим для перевірки також є питання контролю щодо правильності розкриття інформації про спільну діяльність, в тому числі і про витрати на ремонт та модернізацію основних засобів, відповідно до встановлених законодавством вимог.

Завданнями контролю витрат на ремонт чи модернізацію основних засобів, що використовуються у спільній діяльності є встановлення:

- правильності розподілу витрат на ремонт основних засобів та

розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності;

– правильності відображення витрат у звітності згідно вимог до розкриття інформації щодо спільної діяльності;

– правильності розподілу капіталізованих витрат на ремонт чи модернізацію основних засобів.

На останньому етапі перевіряють правильність ведення аналітичного та синтетичного обліку витрат на ремонт основних засобів (таблиця 3.3) та правильність їх відображення у фінансовій звітності.

Таблиця 3.3 – Контроль відповідності відображення сум витрат на ремонти у аналітичному та синтетичному обліку ПАТ «КЗРК» у 2019 році

Рахунок, що перевіряється	За даними бухгалтерського обліку (звіти по рахунках), грн.	За даними перевірки, грн.	Відхилення
231	1913145,60	1913145,60	-
92	892348,80	892348,80	-
93	5781900,30	5781900,30	-

Таким чином, розглянувши методологію контролю ремонтів і модернізації основних засобів ми деталізували напрямки контролю операцій, пов'язаних з правильністю віднесення всіх витрат, пов'язаних з введенням в дію основних засобів, правильність віднесення на витрати і збільшення вартості основних засобів при проведенні ремонтів чи модернізації, нарахування амортизації при ремонтах тощо.

3.3 Узагальнення матеріалів контролю та порядок складання акту перевірки

Важливим етапом проведення внутрішньогосподарського контролю на ПАТ «КЗРК» є узагальнення його матеріалів і документальне закріплення дій

перевіряючих. Даний етап дозволяє не тільки згрупувати та систематизувати встановлені порушення і недоліки, а й реалізувати отримані результати шляхом розробки та впровадження необхідних заходів.

Посадові особи Бюро методології та контролю на ПАТ «КЗРК» самостійно групують порушення за різними ознаками. Зазвичай в основу класифікаційної ознаки береться кількість однорідних господарських операцій, по яким встановлені порушення. Також, порушення групуються за рівнем відповідальності посадових осіб, по їх здійсненню і за розмірами матеріального збитку. Так, виокремлюються порушення, пов'язані з притягненням до судової відповідальності, порушення пов'язані із стягненням з винних осіб матеріального збитку без притягнення до судової відповідальності, інші порушення, що потребують адміністративного покарання.

Узагальнення результатів контролю на ПАТ «КЗРК» включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації його результатів, необхідних для прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства. Однорідні недоліки узагальнюються у таблицях, схемах, графіках, відомостях, машинограмах та інших документах за допомогою таких методичних прийомів: групування недоліків; документація результатів проміжного контролю; аналітичне групування; слідчо-юридичне обґрунтування недоліків; систематизоване групування недоліків в проміжних актах ревізії діяльності підприємства.

Результати ревізії оформляються актом перевірки (додаток Ф), який має відповідати таким вимогам:

– в акті перевірки записують порушення, недоліки або позитивні сторони діяльності об'єктів підприємства, які підлягали перевірці;

– акт перевірки є підставою для прийняття рішень за встановленими порушеннями і недоліками, а також розроблення заходів щодо усунення останніх;

– від кваліфікованого висвітлення й узагальнення в акті фактів

встановлених порушень і недоліків залежить якість перевірки.

За всіма випадками порушень слід вказувати номери і дату відповідних первинних документів і облікових реєстрів, характер порушення, посади і прізвища винних осіб. Виявлені факти викладаються в акті перевірки об'єктивно, при цьому всі записи мають бути простими і доступними для сприйняття.

Всі факти в акті перевірки повинні бути викладені таким чином:

1) щоб по кожному з них були зібранні документи, які підтверджували всі недоліки і порушення;

2) щоб по кожному з них можна було мати документально підтвержені 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 (дата або період здійснення порушення або зловживання);

– спосіб порушення;

– чим викликано порушення (причини і умови, які сприяли порушенню);

– розмір нанесеного збитку.

3) щоб викладені матеріали сприяли допомозі керівництву підприємства швидко і правильно орієнтуватися в дійсному стані подій, швидкому викриттю та виправленню виявлених перевіркою порушень та недоліків.

Слід зазначити, що метою складання акту перевірки на ПАТ «КЗРК» є представлення керівництву підприємства достовірної інформації про стан діяльності та дисципліни, своєчасне виявлення помилок та резервів.

В акті перевірки на ПАТ «КЗРК» наводиться інформація про результати перевірки в розрізі кожного питання програми із зазначенням за



який період, яким способом (вибірковим, суцільним) та за якими документами перевірено ці питання, а також висновок про наявність або відсутність порушень законодавства.

Узагальненню в акті перевірки підлягають найбільш суттєві порушення й недоліки в організації й веденні бухгалтерського фінансового обліку й складанні фінансової звітності, за якими в загальному оцінюється стан обліку з точки зору правильності організації документації, документообігу, аналітичного і синтетичного обліку, повноти й достовірності звітних показників, узгодженості окремих форм фінансової звітності.

Для відображення фактів однорідних порушень посадові особи Бюро методології та контролю оформлюють різні додаткові документи: накопичувальні та порівняльні відомості, разові акти, довідки та висновки перевірки, розрахункові відомості, описи фактів перевірки, інвентаризаційні описи, приписи перевірки та інші. Цифровий матеріал перевірок узагальнюють в аналітичних таблицях, розрахунках, схемах, рисунках, графіках тощо.

Слід зазначити, що законодавство України не містить вимог, яким повинні відповідати документи внутрішнього контролю та не встановлює їх типових форм. Воно визначає лише найменування окремих документів (акт, опис, довідка, розрахунок), який перевіряючі зобов'язані скласти, але всі документи незалежно від повноти їх регламентації повинні відповідати певним загальним вимогам, оскільки вони фіксують господарські дії перевіряючого.

Типові порушення, що можуть бути виявлені при ревізії витрат з ремонту та модернізації основних засобів підприємства, можуть бути виявлені наступні порушення щодо неправильного:

- оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);

- списання витрат на ремонт чи модернізацію основних засобів;

- відображення строків нарахування амортизації при ремонті;
- визначення балансової вартості основних засобів при їх капіталізації під час ремонту;
- відображення чи невідображення в бухгалтерському обліку оприбуткування матеріалів, вузлів, запасних частин, які були замінені під час ремонту основних засобів;
- визначення типу і виду ремонту, що призводить до невірному відображенню капіталізації витрат або витрат періоду;
- відображення чи незастосування кошторисів на поточний ремонт основних засобів;
- відображення чи незастосування дефектних актів та кошторисів на проведення капітального ремонту;
- застосування договорів на ремонт чи модернізацію основних засобів та первинних документів;
- відображення суми ремонтних робіт, матеріальних та трудових витрат на проведення ремонтів;
- відображення суми реконструкції (модернізації) основних засобів, яка відображена в якості їх ремонту;
- порядку організації матеріальної відповідальності лише щодо власних основних засобів;
- заміни нових основних засобів або окремих деталей застарілими, що використовувалися під час ремонту;
- відображення кореспонденції рахунків при відображенні операцій з надходження і вибуття основних засобів;
- відображення даних аналітичного та синтетичного обліку;
- систематизації даних у облікових регістрах та Головній книзі;
- відображення інформації про витрати на ремонт чи модернізацію у фінансовій звітності.

Отже, складання акту перевірки є перед заключним етапом проведення внутрішньогосподарського контролю ПАТ «КЗРК». За даними цього

документу можна визначити наскільки ефективною була діяльність підприємства на протязі перевіряемого періоду, чи вірно визначено фінансовий результат операційної діяльності підприємства тощо.

### 3.4 Реалізація процедур контролю та його удосконалення

Завершальним етапом перевірки на ПАТ «КЗРК» є реалізація її матеріалів. Від цього безпосередньо залежить ефективність проведення контролю. За результатами ревізії керівник Бюро методології та контролю розробляє висновки і пропозиції. Висновки повинні ґрунтуватися лише на фактах, що викладені в акті перевірки, а пропозиції виходити з цих висновків.

Якщо в акті описуються лише факти виявлених порушень, то у висновках перевіряючого – його думка, сформована на всебічно проаналізованих фактах, судженнях про існуючі зв'язки між фактами, їх ревізорська оцінка. Саме думка, судження та оцінка фактів на підставі спеціальних бухгалтерських та ревізорських знань мають доказовий характер. Висновки перевіряючий складає самостійно, без будь-якого втручання і підписує їх тільки він. Однак висновки, за які перевіряючий несе відповідальність як посадова особа, затверджує начальник Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК».

Пропозиції по акту повинні бути розгорнутими, давати ясні та вичерпні положення по виявлених недоліках із зазначенням строку їх виконання і конкретних виконавців.

Прийняття рішення за матеріалами ревізії є заключною стадією перевірки, але не останньою – необхідно встановити контроль за виконанням прийнятого рішення, які слід додати до акту перевірки.

Слід відмітити, що посадові особи Бюро методології та контролю, які

проводили контроль, після проведення перевірки надають рекомендацій щодо запобіганню виявленим порушенням у майбутньому, які надають керівнику для приймання відповідних управлінських рішень.

Рішення за результатами перевірок приймають безпосередньо на підприємстві. У міру виявлення порушень і недоліків у виробничо-фінансовій діяльності перевіряючі інформують про них керівника підприємства для оперативного прийняття рішень по відшкодуванню матеріального збитку, звільнення з посад тих працівників, які допустили особливо серйозні порушення або зловживання, а також для вжиття необхідних заходів по усуненню виявлених недоліків на різних ділянках виробничої діяльності. Дану інформацію виносять для обговорення на виробничій нараді, розширеному засіданні правління. За результатами обговорення виносять відповідні рішення, які оформляють протоколом з додатком у необхідних випадках переліку заходів, які підлягають виконанню. Копію протоколу доцільно додати до акта перевірки, щоб потім перевірити виконання прийнятих рішень і розроблених заходів. Вищий орган управління контролює виконання рішень у різних формах: шляхом письмових запитів; в оперативному порядку через технічні засоби зв'язку; при відрядженнях працівників апарату управління на підвідомчі підприємства з додатковим завданням по перевірці окремих питань по акту перевірки.

Проведену ревізію (перевірку) потрібно вважати завершеною лише після того, як ліквідовані виявлені недоліки у роботі і порушення нормативних і законодавчих актів. Крім того, рішення, що приймаються, повинні передбачати профілактичні заходи щодо забезпечення збереження майна та дотримання законодавства.

Організаційно-розпорядчим документом за результатами перевірки є наказ. Наказ видається в тих випадках, коли в процесі контролю виявлено серйозні порушення в діяльності окремих працівників. Наказ складається з «констатуючої» і «наказової» частин.

У констатуючій частині викладається зміст результатів перевірки,

відзначаються позитивні і негативні сторони діяльності підприємства, що перевіряється. Особлива увага приділяється ліквідації причин, які негативно впливають на діяльність підприємства.

Наказова частина містить рішення за результатами контролю і поділяється на два розділи. У першому розділі керівник ПАТ «КЗРК» у межах наданих йому прав накладає адміністративні стягнення на винуватців виявлених недоліків або на осіб, що допустили порушення і завдали матеріального збитку підприємству. У другому розділі наказової частини викладаються конкретні заходи, спрямовані на ліквідацію виявлених порушень і попередження їх надалі, і заходи щодо відшкодування збитку.

Проведення внутрішньогосподарського контролю ремонту основних засобів набуває значної актуальності за сучасних умов конкурентного середовища, що вимагають раціонального та ефективного використання існуючих ресурсів, формування оптимальної структури основних засобів на підприємстві і підтримання їх у постійному робочому стані.

Контроль за витратами, понесеними на ремонт основних засобів, дозволяє покращувати ряд показників діяльності суб'єкта господарювання: збільшити обсяги випуску продукції, оптимізувати собівартість продукції, підвищити продуктивність праці та рівень рентабельності тощо.

Оскільки проведення контролю ремонтів і модернізації основних засобів є складною процедурою, яка складається з ряду обов'язкових контрольних дій, то перед початком перевірки працівники Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК», яким доручено проведення контролю операцій з основними засобами повинні на належному рівні вивчити нормативні документами, що регулюють порядок обліку основних засобів, ознайомитись з особливостями фінансово-господарської діяльності перевіряємого підприємства та визначити основні питання, на яких слід зосередити увагу.

Ефективне використання об'єктів основних засобів значно підвищує продуктивність праці та сприяє зниженню витрат підприємства, а також призводить до зменшення потреби введення нових виробничих потужностей

при заданому обсязі виробництва і до економії капітальних вкладень.

Організація роботи посадових осіб Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК» при перевірці ремонту та модернізації основних засобів буде мати свої особливості в залежності від того, на яких правах використовуються основні засоби, що підлягають ремонту та модернізації. З метою удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат з ремонту та модернізації основних засобів пропонуємо впровадити внутрішній документ у вигляді інструкції з організації та здійснення перевірок працівниками Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК» (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Визначення етапів перевірки та стандартів і нормативів щодо витрат на ремонт та модернізацію основних засобів працівників Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК»

Етап	Розпорядчі документи на етапі здійснення перевірки
Ініціювання проведення контролю та здійснення попереднього обстеження об'єктів контролю щодо ремонту та модернізації основних засобів	Наказ на проведення перевірки витрат на ремонт та модернізацію основних засобів, наказ на формування групи перевіряючих
Планування контролю	План та програма перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства, складена начальником Бюро методології та контролю
Проведення контролю	Складання робочих документів перевіряючих, в яких здійснюється оцінка параметрів за встановленими критеріями
Оцінка ефективності витрат на ремонт та модернізацію основних засобів	Аналіз визначення доцільності проведення ремонту та модернізації основних засобів шляхом складання таблиць перевірки
Формування результатів перевірки	Складання акту перевірки
Прийняття рішень за результатами проведеної перевірки та на основі консультацій посадових осіб Бюро методології та контролю	Формування плану корегуючих заходів, складених начальником служби Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК»
Контроль за виконанням результатів та рекомендацій перевірки	Звіт з моніторингу виконаних рекомендацій
Визначення ефективності проведеної перевірки, наданих рекомендацій щодо усунення недоліків та мінімізації ризиків та визначення ступеню їх виконання щодо витрат на ремонт та модернізацію основних засобів	Наказ керівника про ефективність проведення перевірки

Здійснення внутрішньогосподарського контролю ремонту та модернізації основних засобів на підприємстві набуває значної актуальності за сучасних ринкових відносин, які вимагають раціонального та ефективного використання наявних ресурсів, формування оптимальної структури основних засобів на підприємстві і підтримання їх у постійному робочому стані.

Метою проведення перевірки на ПАТ «КЗРК» є виконання консультативної функції в забезпеченні управління ремонтом та модернізацією основних засобів на підприємстві. Консультативна функція передбачає надання рекомендацій не лише на етапі планування робіт, але й протягом їх виконання та після їх завершення, визначення можливих резервів підвищення ефективності та доцільності проведення ремонту та модернізації основних засобів, а також надання рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків та контроль за їх виконанням.

Розвиток інституту внутрішнього аудиту як оптимальної моделі контролю підприємств акціонерної форми власності, до якої належить ПАТ «КЗРК», зумовлює видозміну завдань служби Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК» та їх переорієнтацію на визначення ризиків діяльності підприємства, в тому числі щодо проведення ремонту та модернізації основних засобів, а також надання рекомендацій щодо їх мінімізації та усунення. При цьому служба Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК» може розширити свої контрольні функції завдяки впровадженню:

- вивченню, оцінці і моніторингу ефективності та адекватності системи внутрішнього контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів;

- контролю за дотриманням порядку проведення ремонту чи модернізації основних засобів, внутрішніх розпорядчих документів на проведення ремонтних робіт основних засобів та списання товарно-матеріальних цінностей для потреб ремонту основних засобів, в тому числі в частині перевищення повноважень керівництвом у здійсненні цих операцій;

- перевірі дотримання законодавства в частині ведення бухгалтерського, податкового обліку і формування фінансової звітності в частині ремонту чи модернізації основних засобів;

- оцінці доцільності управлінських рішень, що приймаються за результатами перевірки, ефективності таких рішень, виявлення резервів підвищення ефективності ремонту та модернізації основних засобів;

- перевірі наявності і збереження основних засобів та новостворених об'єктів основних засобів у випадку ремонту чи модернізації основного засобу, що знаходиться в оренді;

- взаємодії з зовнішніми незалежними аудиторами та контролюючими органами.

Проте всі вище перераховані контрольні функції не є основними в діяльності служби внутрішнього аудиту, вони є опосередкованими та доповнюючими, оскільки основне завдання внутрішніх аудиторів – не проконтролювати господарські процеси, а порадити, як мінімізувати або усунути ризики діяльності підприємства, зокрема в частині ремонту та модернізації основних засобів.

Моніторинг контролю, який необхідно покласти в посадові обов'язки керівника Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК», буде представляти собою процес, який оцінює організацію системи внутрішнього контролю, структуру і своєчасну роботу суб'єктів контролю, а також прийняття рішень щодо здійснення необхідних коригувань. Процес моніторингу може включати як засоби поточного контролю, що вбудовані в посадові обов'язки осіб виконавців певних робіт та функцій, а також роботу окремих структурних підрозділів, зокрема, служби Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК».

Для забезпечення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю в частині контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів нами запропоновано перелік питань, на підставі отриманих відповідей на які, керівник Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК»



зможе надати оцінку системі внутрішнього контролю підприємства щодо проведення ремонту та модернізації основних засобів (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5 – Перелік питань для оцінки системи внутрішнього контролю в частині ремонту основних засобів

Питання	Так / Ні	Бали / Примітки
1	2	3
Операції з ремонту та модернізації основних засобів були санкціоновані уповноваженими посадовими особами?		
Рішення про проведення ремонту та модернізації основних засобів були достатньо обґрунтовані?		
Контроль за станом та ступенем зношеності основних засобів був проведений?		
Бухгалтерський облік основних засобів, що знаходяться в оренді або використовуються в спільній діяльності, був проведений??		
Контроль за ремонтом основних засобів був проведений?		
Контроль за відображенням в бухгалтерському обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів в операційній оренді був проведений?		
Контроль за операціями з ремонту та модернізації основних засобів здійснюється на постійній основі?		
Розроблення та затвердження інструкції, що розмежовують обов'язки та відповідальність працівників відповідальних за ремонт та модернізацію основних засобів, а також бухгалтерський облік понесених на них витрат, було проведено?		
Розділення обов'язків щодо санкціонування, юридичного оформлення та контролю операцій з ремонту та модернізації основних засобів було проведено?		
На підприємстві матеріально-відповідальні особи, що забезпечують збереженість основних засобів, встановлені?		
Об'єм та якість проведених ремонтних робіт перевірялася?		
Використання об'єктів основних засобів за різними напрямками діяльності підприємства перевірялася?		
На підприємстві документи, що засвідчують технічний стан основних засобів та процес їх зношення, ведуться?		
Інвентарні картки обліку основних засобів на об'єкти, що знаходяться у лізингу або спільній діяльності, ведуться?		
Договори з матеріально-відповідальними особами по основних засобах про матеріальну відповідальність ведуться?		
Терміни регламентних робіт щодо обслуговування основних засобів встановлені?		
Вимоги щодо періодичності проведення інвентаризації основних засобів встановлені?		
Бази розподілу витрат та доходів від спільної діяльності встановлені?		

## Продовження таблиці 3.5

1	2	3
Рекомендації щодо усунення недоліків та помилок за результатами попередніх перевірок витрат на ремонт основних засобів ведуться?		
Взаємозвірку інформації щодо основних засобів із учасниками спільної діяльності проведено?		

Бали, які проставляються в анкеті: «Ні» – 0 балів, «Так» – 1 бал. При набранні 17-20 балів – ступінь ризику – «низький», 13-16 балів – «середній», 9-12 балів – «вище середнього», 8-5 балів – «високий», 4-0 балів – «дуже високий» ступінь ризику.

Виходячи з отриманих даних керівник Бюро методології та контролю ПАТ «КЗРК» зможе оцінити ризик контролю, який врахує при оцінці ризику внутрішнього контролю та визначить перелік і кількість необхідних процедур для досягнення поставленої мети та завдань перевірки витрат на ремонт основних засобів.

## ВИСНОВКИ

Безперервний процес виробництва потребує постійного відтворення фізично зношених і морально застарілих основних засобів. Система відтворення основних засобів це масив форм і методів ремонту, реконструкції та модернізації. В цей перелік також входить фізична заміна обладнання на його нові варіанти.

У бухгалтерському обліку під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок вилучення внесків власників).

В сучасний час господарська діяльність суб'єктів господарювання опирається на закони України, бухгалтерське національне законодавство, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також інші законодавчі акти, в яких є розбіжності щодо економічної сутності та змісту понять «ремонт», «модернізація» та «реконструкція».

Значна частина машин і обладнання на ПАТ «КЗРК» функціонує у межах економічно виправданих термінів служби.

ПАТ «КЗРК», що є базовим підприємством, входить до складу металургійного комплексу України. Здійснивши аналіз основних техніко-економічних показників ПАТ «КЗРК» можна зробити висновок, що загальна сума активів підприємства за 2019 рік зросла на 1692077 тис грн. (118,36%), що характеризується позитивно і вказує на зростання ділової активності підприємства. Основні засоби за 2019 рік зросли на 561305 тис. грн. (117,69%), що вказує на зростання виробничих потужностей підприємства. Запаси зросли на 148624 тис. грн. (117,38%). Зростання дебіторської заборгованості у 2019 році склало 91369 тис. грн. (101,90%) за рахунок збільшення поставок за продукцію, відповідно до укладених договорів. Грошові кошти підприємства за 2019 рік зросли на 323405 тис. грн.

(251,49%), що вказує на зростання платоспроможності підприємства та характеризується позитивно.

Зареєстрований капітал за 2018-2019 роки не змінився. Сума власного капіталу у 2019 році зросла на 1612975 тис. грн. (121,30%), що вказує на зростання фінансової стабільності. Довгострокові зобов'язання та забезпечення за 2019 рік зросли на 55700 тис. грн. (104,77%). Поточні зобов'язання та забезпечення за 2019 рік зросли на 23402 тис. грн. (104,93%).

Спостерігається тенденція щодо зростання чистого доходу від реалізації на 1569046 тис. грн. (131,44%), у свою чергу собівартість реалізованої продукції зросла на 312528 тис. грн. (111,60%). У 2019 році чистий прибуток підприємства зріс на 837748 тис. грн. у порівнянні з 2018 роком (212,36%), що свідчить про поліпшення показника діяльності підприємства.

В результаті проведення фінансового аналізу ПАТ «КЗРК» можна зробити висновок, що підприємство є фінансово стійким, про що свідчить зростання показників фінансової стійкості короткострокової і довгострокової перспективи підприємства, зростання показників прибутковості підприємства і, як наслідок, зростання ліквідності підприємства в цілому. Оцінка прогнозу імовірності банкрутства підприємства ПАТ «КЗРК» низька, але така ситуація можлива при незмінному загальному становищі підприємства.

Організація бухгалтерського обліку потребує системного підходу. При цьому обов'язковим є дотримання таких принципів: цілісності, всебічності, системоутворюючих відносин, динамічності, субординації та випереджувальних відносин. Система обліку передбачає застосування облікової політики підприємства.

Оперативність ведення бухгалтерського обліку залежить від раціональної організації облікового апарату. Однією зі складових організації бухгалтерського обліку є форма бухгалтерського обліку, тобто це певна система взаємопов'язаних облікових реєстрів встановленої форми і змісту

для здійснення обліку наявності та руху засобів, зміни правових відносин та процесів господарської діяльності, а також способів і технічних засобів запису операцій у реєстрах.

Вивчення та дослідження системи організації обліку операцій з основними засобами на ПАТ «КЗРК» показує її відповідність чинним вимогам законодавства, положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, методичним рекомендаціям, Плану рахунків, інструкціям та іншим нормативним документам.

На підприємстві усі дії, які пов'язані з надходженням, рухом, ремонтом і модернізацією, списанням основних засобів, проводяться з використанням інформаційної системи SAP ERP.

Синтетичний облік основних засобів, що використовуються у виробничій діяльності підприємства, за сумою витрат, пов'язаних із виготовленням, придбанням, доставкою, спорудженням, встановленням, страхуванням під час транспортування, державною реєстрацією, модернізацією, реконструкцією ведеться на балансовому рахунку 10 «Основні засоби» із застосуванням субрахунків (рахунків другого порядку 100-109).

Синтетичний облік витрат на виготовлення, спорудження, придбання інвентарних об'єктів основних засобів, їх ремонти, реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння здійснюється на балансовому рахунку 15 «Капітальні інвестиції» із застосуванням субрахунків (рахунків другого порядку 151-153).

Витрати на ремонт, здійснювані для підтримки об'єкта основних засобів у робочому стані, й одержання з самого початку певної суми економічних вигід від проведення ремонту, відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» або рахунків класу 9 «Витрати діяльності» (91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати» тощо).

Як показало дослідження, внутрішньогосподарський контроль витрат

на ремонт та модернізацію основних засобів на ПАТ «КЗРК», здійснюється на достатньому рівні.

Значним недоліком підприємства є розмежування обліку, контролю і аналізу – як важливих економічних інструментів. Отримані результати проведених досліджень дозволяють зробити висновок про необхідність удосконалення обліку і внутрішньогосподарського контролю операцій з відтворення основних засобів на заводі.

Удосконалення системи обліку полягає у взаємозв'язку обліку з такими методами управління, як планування, бюджетування, прогнозування та внутрішньогосподарський аналіз і контроль. А забезпечення вчасного оновлення та модернізації основних засобів є необхідним елементом управління засобами, без якого неможлива ефективна виробнича діяльність підприємства. Лише добре побудована система обліку в змозі надати необхідну інформаційну базу для прийняття раціональних управлінських рішень.

Крім того, з метою раціонального ведення внутрішньогосподарського обліку ми пропонуємо впровадження додаткового рахунку 29 «Ремонт основних засобів» та аналітичні рахунки третього порядку за видами ремонтів та поліпшення об'єктів основних засобів: створення власними силами (господарським чи підрядним способом); технічне переозброєння, модернізація (модифікація, добудова, дообладнання), реконструкція тощо; придбання за гроші; безоплатне отримання основних засобів; отримання у вигляді внеску до статутного капіталу; отримання в обмін.

В результаті дослідження було удосконалено організаційне та методичне забезпечення внутрішньогосподарського контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів шляхом уточнення мети та завдань контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів залежно від джерела надходження таких об'єктів на підприємство, що дало змогу визначити методи документального контролю, які слід застосовувати перевіряючим для виконання кожного завдання.

Крім того, визначені пропозиції щодо визначення зони ризику компонентів системи внутрішнього контролю та запропоновано перелік питань аудитора для оцінки системи внутрішнього контролю в частині ремонту основних засобів, що допомагають виявити істотні недоліки засобів контролю.

Лише правильно організована система обліку та контролю операцій витрат з ремонту та модернізації основних засобів дає змогу вести систематичний оперативний контроль за їх ефективним використанням і відтворенням, приймати необхідні управлінські рішення з метою удосконалення роботи підприємства та збільшення доходу.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить визначити проблемні питання щодо обліку на конкретному підприємстві та забезпечити адекватне проведення контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів сучасним умовам господарювання, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності даних фінансової звітності для потреб управління, можуть впроваджуватися в практику роботи підприємств, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів з бухгалтерського обліку та контролю.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Антонов О.К. Українська радянська енциклопедія. Т. 9. Київ: Головна редакція УРЕ, 1983. 572 с.
2. Бандурка О.М., Коробов М.Я., Орлов П.І., Петрова К.Л. Фінансова діяльність підприємства. Київ: Либідь, 1998. 312 с.
3. Бездушна Ю.М. Особливості аудиту витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. URL: <http://visnyk-onu.od.ua>(дата звернення: 12.01.2021)..
4. Бутинець Т.А. Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua> (дата звернення: 02.02.2021).
5. Введенский Б.А. Радянська енциклопедія: в 12 томах. 1974–1985. URL: <http://leksika.com.ua/ure>.
6. Гончарук О.В., Ігнашкіна Т.Б., Броннікова В.Ю. Сучасний стан гірничо-металургійного комплексу України: чинники, тенденції й результати. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення: 22.01.2021).
7. Городнянська Л. В. Відтворення необоротних матеріальних ресурсів у вітчизняній обліково-аналітичній системі. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2008. №9. С.4-8.
8. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 №436-IV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).
9. Гранов Р. Реконструкція, модернізація та ремонт основних засобів. *Дебет-Кредит*, 2014. №17-18. С.10-13.
10. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. Т. 4. Киев: Издательство «Научная мысль», 1969. 683 с.
11. Дубініна М.В., Сіренко Н.М. Особливості організації внутрішнього аудиту основних засобів. URL: <http://base.dnsgb.com.ua> (дата звернення: 12.01.2021)
12. Євдокимов В.В., Самчик М.Ю. Бухгалтерський облік витрат на



ремонт власних основних засобів. *Ефективна економіка*, 2016. №11. С. 84-93.

13. Єфіменко Т.І. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. Харків: УкрДАЗТ, 2013. 313с.

14. Затока Т.В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку витрат на виробництво та модернізацію основних засобів. *Регіональна бізнес-економіка та управління*, 2014. №2 (42). С. 94-101.

15. Захарчук М.А. Організаційні основи побудови обліку витрат на ремонт основних засобів. *Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4-5 жовтня 2007)* Київ, 2007. С. 54-56.

16. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.1999 №291 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

17. Інформаційна записка Центрального комітету Профспілки металургів і гірників України про стан виконання Галузевої угоди ГМК України у 2019 році. URL: <http://pmguinfo.dp.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

18. Кириченко В. Ремонт основних засобів: документальне оформлення. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2004. №2. С. 38-44.

19. Коменицер С.Е. Организация, планирование в управление деятельностью промышленных предприятий. Киев: «Научная мысль», 1976. 535 с.

20. Кононова І.В. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

21. Кочерга С.В. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 216 с.

22. Крупка Я.Д. Облік інвестицій: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 302 с.

23. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Київ: Каравела, 2004. 568 с.

24. Ландіна Т.В. Особливості обліку відтворення основних засобів із застосуванням інформаційних технологій: управлінський аспект. URL: <http://elar.khnu.km.ua>.

25. Малахов В. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. URL: <http://sophus.at.ua>.

26. Маркс К. Капітал. 2-ге вид. Т. 24. Київ: Видавництво політичної літератури України, 1964. 598 с.

27. Мезенцева Н.М., Корчук Ю.О. Економіка і управління підприємствами: теорія, методика, практика: колективна монографія. Полтава: ПП «Астрая», 2020. 240 с.

28. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

29. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ МФУ від 07.02.2013 №73 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

30. Петрик О.А. Аудит оцінки вартості основних засобів. URL: <http://ir.kneu.edu.ua>.

31. Підсумки роботи ГМК України у 2019 р. URL: <http://www.ukrmetprom.org>.

32. Підсумки роботи ГМК України за I півріччя 2020 р. URL: <http://www.ukrmetprom.org> (дата звернення: 12.02.2021).

33. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ МФУ від 30.11.1999 №291 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

34. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755–IV. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

35. Подолянчук О.А. Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів. URL: <http://econjournal.vsau.org>.

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ МФУ від 27.04.2000 №92 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ МФУ від 20.10.1999 №246 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: наказ МФУ від 08.10.1999 №237 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ МФУ від 31.01.2000 №20 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: наказ МФУ від 29.11.1999 №290 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ МФУ від 31.12.1999 №318 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: наказ МФУ від 28.04.2001 №205 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: наказ МФУ від 02.07.2007 №779 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

44. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ МФУ від 24.05.1995 №88 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

45. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань,

затвердженим наказом МФУ від 02.09.2014 №879 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

46. Порядок подання фінансової звітності: Постанова КМУ від 28.02.2000 №419. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

47. Покропівний С.Ф. Економіка підприємства в 2 т. Т. 1. Київ: Хвиля-Прес Донецьк: «МП-Пошук». 2004. 400 с.

48. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

49. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ МФУ від 30.09.2003 №561 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

50. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ державного комітету промислової політики України від 09.07.2007 №373 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

51. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ МФУ від 29.12.1995 №352 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

52. Про Примітки до річної фінансової звітності: Наказ МФУ від 29.11.2000 №302 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

53. Рета М.В. Методика аудиту операцій з основними засобами. URL: <http://archive.kpi.kharkov.ua>.

54. Самчик М.Ю. Внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2–3 (35). С. 25-50.

55. Тарасенко А. Вклад металлургии в экономику Украины. URL: <https://gmk.center/posts>.

56. Тимощук Н.С. Перспективи вдосконалення аудиту основних засобів

на шляху інтеграції до зарубіжного досвіду. URL: <http://www.rusnauka.com>.

57. Україна в світовому металургійному виробництві у 2019 р. URL: <http://www.ukrmetprom.org>.

58. Утенкова К.О. Аудит : навч. посіб. Київ : Алерта, 2011. 408 с.

59. Череп А.В., Симанавичене Ж.Й., Дашко І.М., Корчук Ю.О. Удосконалення обліку і ремонтів основних засобів та методи їх управління. Збірник наукових праць *Економічні науки «ВІСНИК ЗНУ»*. Запоріжжя, 2021. № 1 (49) -у друці.

60. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

61. Щодо віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального та поточного ремонтів. Лист Державного комітету України з будівництва та архітектури від 30.04.2003 №7/7-401. URL: <http://search.ligazakon.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

62. Щодо відображення в бухгалтерському обліку амортизації основних засобів при їх частковій реконструкції. Лист МФУ від 12.08.2008 №31-34000-10-9/31548. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

63. Щодо коригування фінансового результату до оподаткування на курсові різниці по позиці, отриманій від пов'язаної особи-нерезидента. Лист ДФСУ» від 30.05.2016 №11769/6/99-99-15-02-02-15. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

64. Щодо податкового обліку амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів. Лист ДФСУ від 05.02.2016 №2457/6/99-99-19-02-02-15. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

65. Щодо податкової амортизації основних засобів, що знаходяться на капітальному ремонті чи консервації. Лист ДФСУ від 02.06.2015 №11385/6/99-99-19-02-02-15. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

66. Щодо права на податкову амортизацію. Лист ДФСУ» від 19.03.2018

№1080/6/99-99-15-02-02-15/ІПК. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.02.2021).

67. Bryan Keythman. How to Account for Repairs & Maintenance Under GAAP. URL: <https://smallbusiness.chron.com/account-repairs-maintenance-under-gaap-36482.html>.

68. Davidson S. Financial accounting an introduction to concepts, methods, and USES / Davidson S., Mitchell C, Stickney C, Weil R. Canada, 1979. 698 с.

69. How to account for repairs to factory equipment. URL: <https://www.accountingtools.com/articles/how-to-account-for-repairs-to-factory-equipment.html>.

70. Maire Loughran. How to Record Repairs and Maintenance Expenses. URL: <https://www.dummies.com/business/accounting/how-to-record-repairs-and-maintenance-expenses/>.

71. Repairs and Capital Improvements. URL: [https://www.ndsu.edu/accounting/repairs\\_and\\_capital\\_improvements/](https://www.ndsu.edu/accounting/repairs_and_capital_improvements/).