

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр

(освітній рівень)

на тему “Визнання витрат на поліпшення та ремонт основних засобів, їх облік і контроль”

Виконав: студент 2 курсу, групи ОО–М2

спеціальності 071 “Облік і оподаткування”

(шифр і назва спеціальності)

Більчак В.В.

(прізвище та ініціали студента)

Керівник: Максимів Ю. В.

(прізвище та ініціали)

Рецензент: Пилипів Н.І.

(прізвище та ініціали)

Івано-Франківськ – 2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	7
1.1. Основні засоби будівельних підприємств як об’єкт бухгалтерського обліку й контролю та економічна сутність витрат на їх поліпшення та ремонт.....	7
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку і контролю витрат на поліпшення та ремонт основних засобів та порядок їх визнання	14
1.3. Класифікація ремонтів та поліпшень як основа визнання витрат на їх здійснення	21
Висновки до першого розділу.....	27
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТОВ “ФРАНКО-БУД”.....	29
2.1. Вплив особливостей діяльності будівельних підприємств на організацію обліку витрат з поліпшення та ремонту основних засобів	29
2.2. Документування господарських операцій з обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів	34
2.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів	41
Висновки до другого розділу.....	48
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТОВ “ФРАНКО-БУД”	50

3.1.	Організаційні аспекти внутрішнього аудиту витрат на поліпшення та ремонт основних засобів будівельних підприємств.....	50
3.2.	Процедура проведення внутрішнього аудиту витрат на поліпшення та ремонт основних засобів	57
3.3.	Удосконалення аудиту витрат на поліпшення та ремонт основних засобів.....	63
	Висновки до третього розділу.....	71
	ВИСНОВКИ.....	72
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	75
	ДОДАТКИ.....	84

ВСТУП

Актуальність теми. Більшість суб'єктів господарювання, в т.ч. й будівельні підприємства, приділяють особливу управлінську увагу основним засобам, визнаючи їх важливу роль як активів необхідних для забезпечення можливості виконання певних робіт чи послуг. Для такого виду економічної діяльності як будівництво основні засоби є особливим видом активів без яких неможливо здійснювати процес виконання будівельно-монтажних робіт в наслідок чого відбувається їх фізичний знос. Для забезпечення нормального стану основних засобів необхідно здійснювати витрати на їх ремонт та поліпшення, а це дозволяє вирішувати наслідки природних і технічних впливів, що погіршують властивості та якість об'єктів основних засобів. При цьому управлінський персонал стикається з необхідністю мати аналітичну та достовірну інформацію про витрати на поліпшення та ремонт основних засобів, яка формується в системі бухгалтерського обліку та характеризується певними особливостями залежно від виду економічної діяльності.

Дослідженнями в сфері обліку і контролю витрат на поліпшення та ремонт основних засобів займаються вчені-економісти, висвітлюючи це питання з прив'язкою до того чи іншого виду економічної діяльності. Так, суттєвий внесок у дослідження цієї проблем зробили такі вітчизняні вчені, як: М.І.Бондар, Ф.Ф.Бутинець, С.Ф.Голов, Н.О. Гура, Й.Я, Даньків, А. Г. Загородній, З. В.Задорожний, Л.М. Кіндрацька, Г.Г.Кірейцев, Я.Д.Крупка, І.Д. Лазаришина, Н. М. Лисенко, Н. М. Малюга, М.М. Матієшин, Є.В.Мних, Н.І.Пилипів, М.С.Пушкар, В.В.Сопко, М.Г. Чумаченко та інші. Проте облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів є такою ділянкою обліку, яка потребує специфічної уваги на кожному окремому підприємстві, що й зумовлює актуальність даного дослідження та визначає структуру кваліфікаційної роботи.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практично значимих пропозицій щодо вдосконалення організаційно-методичних аспектів обліку та контролю витрат на поліпшення та ремонт

основних засобів будівельного підприємства.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити низку завдань:

- охарактеризувати основні засоби будівельних підприємств як об'єкт бухгалтерського обліку й контролю та економічна сутність витрат на їх поліпшення та ремонт;

- описати проблеми нормативно-правового регулювання обліку і контролю витрат на поліпшення та ремонт основних засобів та порядок їх визнання;

- навести класифікацію ремонтів та поліпшень як основи визнання витрат на їх здійснення;

- дослідити вплив особливостей діяльності будівельних підприємств на організацію обліку витрат з поліпшення та ремонту основних засобів на прикладі ТОВ “ФРАНКО-БУД”;

- описати процес документування господарських операцій з обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів ТОВ “ФРАНКО-БУД”

- навести пропозиції щодо удосконалення синтетичного та аналітичний обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів на ТОВ “ФРАНКО-БУД”;

- розкрити організаційні аспекти внутрішнього аудиту витрат на поліпшення та ремонт основних засобів ТОВ “ФРАНКО-БУД”;

- описати процедуру проведення внутрішнього аудиту витрат на поліпшення та ремонт основних засобів на ТОВ “ФРАНКО-БУД”;

- навести пропозиції щодо удосконалення аудиту витрат на поліпшення та ремонт основних засобів на ТОВ “ФРАНКО-БУД”.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів, а також механізм їх контролю на ТОВ “ФРАНКО-БУД”.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є сукупність організаційних та методичних аспектів обліку та контролю витрат на

поліпшення та ремонт основних засобів будівельного підприємства.

Методи дослідження. Під час роботи над кваліфікаційною роботою було використано такі методи як: системний аналіз – застосований для проведення деталізації об'єкта дослідження на визначені складові елементи; синтез – для узагальнення різних аспектів формування інформації про витрати на ремонт і поліпшення; порівняння – для встановлення особливостей обліку та контролю витрат на ремонт та поліпшення на будівельних підприємствах для виявлення спільного та відмінного для галузей; групування – застосований для розкриття класифікації ремонтів та поліпшень як основи визнання витрат на їх здійснення; монографічний – для вивчення наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених-обліковців; графічний – використаний задля відображення результатів дослідження у вигляді рисунків і таблиць.

Наукова новизна отриманих результатів. Наукова новизна отриманих результатів полягає в узагальненні і критичному аналізі наукової літератури щодо обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів на будівельних підприємствах та виокремлення на основі цього напрямів удосконалення синтетичного та аналітичного обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів на ТОВ “ФРАНКО-БУД”.

Практичне значення отриманих результатів. Практичне значення отриманих в дипломній роботі результатів полягає у наданні пропозицій щодо удосконалення аналітичного обліку витрат на ремонти та поліпшення на ТОВ “ФРАНКО-БУД”.

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, кожен з яких містить по 3 підрозділи та висновки, загального висновку, списку використаних джерел та додатків.

Основний зміст викладено на 83 сторінках друкованого тексту. Дипломна робота містить 5 рисунків, 10 таблиць та 3 додатки. Список використаної літератури налічує 83 джерела.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Основні засоби будівельних підприємств як об'єкт бухгалтерського обліку й контролю та економічна сутність витрат на їх поліпшення та ремонт

Основні засоби відіграють ключову роль в діяльності більшості суб'єктів господарювання, а для будівельних підприємств ці засоби праці є основою виконання будівельно-монтажних робіт та становлять суттєву частку в структурі активів. Коли основні засоби експлуатуються, то вони зношуються, а отже потребують понесення витрат на їх поліпшення та ремонт.

Основні засоби на будівельних підприємствах будь-якого розміру і напряду здійснюваних будівельно-монтажних робіт є дуже важливим об'єктом бухгалтерського обліку. Так, основні засоби є засобами праці, які використовують в процесі житлового чи нежитлового будівництва; також вони є об'єктом нарахування амортизації залежно від напряду використання; а також об'єктом здійснення технічного нагляду, обслуговування, поліпшення та ремонту.

Процес використання основних засобів в будівництві призводить до фізичного та морального зносу цих об'єктів основних засобів. Це вимагає заміни або відновлення зношених конструкційних елементів засобів праці для відновлення їх вартості та збереження робочого стану до завершення терміну експлуатації. Створені людиною об'єкти основних засобів під впливом природних і технічних факторів втрачають свої першочергові властивості. З наслідками таких впливів та явищ можна справитися за допомогою ремонтних робіт [1, с. 44] та поліпшень.

Розглядаючи основні засоби будівельних підприємств як об'єкт бухгалтерського обліку та економічну сутність витрат на їх поліпшення та

ремонт наведемо базові визначення понять, які пов’язані з обліком на будь-якому будівельному підприємстві. Під базовими визначеннями, маємо на увазі ті, які є загальноприйнятими, адже наведені у законодавстві, а саме в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” (далі – Н(П)СБО 7) [2], Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (далі – Н(П)СБО 16) [3], Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (далі – Н(П)СБО 1) [4] та Податковому Кодексі України (далі - ПКУ) [5] (див. табл. 1).

Таблиця 1

**Визначення понять основні засоби, знос та витрати як об’єктів
бухгалтерського обліку згідно законодавства**

№	Визначення поняття	Джерело
1	2	3
1	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)	Н(П)СБО 7
2	Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік);	ПКУ

3	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)	Н(П)СБО 16
4	Знос основних засобів - сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.	Н(П)СБО 7
5	Амортизація - систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).	Н(П)СБО 7

Джерело: сформовано на основі [2; 3; 4; 5]

Існують також дещо інші трактування поняття основні засоби, зокрема ті, які описують вчені економісти. У Додатку А представлено низку із них [6-12].

Основні засоби будівельних підприємств як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю слід розглядати виходячи із видів, які безпосередньо використовують підприємства галузі. Основні засоби будівельних підприємств є різноманітними, але базовими є такі типи машин та обладнання: тракторна техніка, транспортні засоби і вантажопідйомні самохідні агрегати, до яких використовують змінні навісні механізми (ковші різних типів, монтажні кошики, вила тощо). Вони допомагають перетворити звичайний екскаватор у бурову установку чи гідро молот тощо.

Водночас будівельні підприємства, як інші суб'єкти господарювання використовують типові основні засоби, класифікація яких як основа їх обліку та контролю наведена у Інструкції до застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [13]. Існують і інші підходи до класифікації будівельної техніки, наприклад, Мужевич Н.В. будівельну техніку, пропонує класифікувати за такими ознаками: за галузями економіки; за технічними характеристиками і способом використання; за функціональним призначенням (сферою); за ознакою належності; за рівнем застосування; за

складністю управління технікою; за давністю використання; за походженням; за ефективністю використання; за вартістю техніки; за кількістю виконуваних функцій; за розмірами [14, 203–204].

Основну питому вагу основних засобів на будівельних підприємствах займають самохідні комплекси на гусеничному або колісному ході, так це такі види машин: екскаватори; бульдозери; навантажувачі; автокрани; вантажний транспорт. Тобто з точки зору плану рахунків бухгалтерського обліку це “Машини та обладнання” та “Транспортні засоби”.

Основні засоби на будівельних підприємства виходячи із їх вищенаведених видів експлуатуються і відповідно це спричиняє виникнення витрат на поліпшення та ремонт основних засобів пов’язане з їх експлуатацією. Поняття “експлуатація” – систематичне використання людиною продуктивних сил [15, с. 29]. Економічна природа основних засобів визначається тими певними умовами в яких вони експлуатуються, а також тим яким способом надійшли на підприємство (вироблені, придбані, отримані безоплатно, взяті в лізинг чи орендовані). Умови експлуатації основних засобів значно впливають на обсяги і частоту виникнення витрат на поліпшення та ремонт основних засобів. На будівельних підприємства основні засоби піддаються експлуатації, яка підсилена впливом кліматичних умов, адже будівельна техніка специфічна й велика частка використовується ззовні. Це спричиняє виникнення значної питомої ваги витрат на поліпшення та ремонт, що впливає на собівартість будівельно-монтажних робіт.

Поліпшення основних засобів будівельних підприємств - це витрати, що збільшують корисний життєвий термін або ефективність використання основних засобів. Це може включати, наприклад, заміну старої техніки більш сучасною або установку нового обладнання, що підвищує продуктивність. Витрати на поліпшення основних засобів включаються до вартості цих засобів та амортизуються протягом нового терміну їх корисного використання.



Рис. 1.1. Взаємозв'язок між процесом використання основних засобів як об'єкта обліку та виникненням витрат

Ремонт основних засобів, з іншого боку, - це витрати на відновлення чи заміну частин, які зносилися або пошкоджувалися в процесі експлуатації основних засобів. Ремонтні витрати не збільшують корисний термін або ефективність використання основних засобів, а лише відновлюють їх робочий стан. Витрати на ремонт основних засобів звичайно списуються в тому ж розрахунковому періоді.

Таким чином, різниця між поліпшенням та ремонтом основних засобів полягає в тому, що поліпшення збільшує вартість та термін корисного використання основних засобів, тоді як ремонт лише відновлює їх робочий стан.

Крім витрат на ремонт і поліпшення також виникають і інші в процесі експлуатації основних засобів, їх місце серед інших наведено на рисунку 1.2.

Виникнення витрат на поліпшення та ремонт основних засобів будівельних підприємств зумовлює необхідність здійснення організаційно-технічних заходів, які забезпечують працездатність основних засобів. І тому їх слід розглянути як облікові категорії про які необхідно формувати сукупності

інформації необхідної для управління, а саме:

1) ремонт – це часткове відновлення основних засобів суб'єкта господарювання з метою підтримання їх у робочому стані;

2) поліпшення – це відновлення основних засобів, яке пов'язане з понесенням витрат на добудову, реконструкцію, переоснащення, модернізацію, модифікацію та призводить до збільшення вартості об'єкта основних засобів й зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну експлуатації й збільшення майбутніх економічних вигід від експлуатації в порівнянні з первісно очікуваними [16; 17].

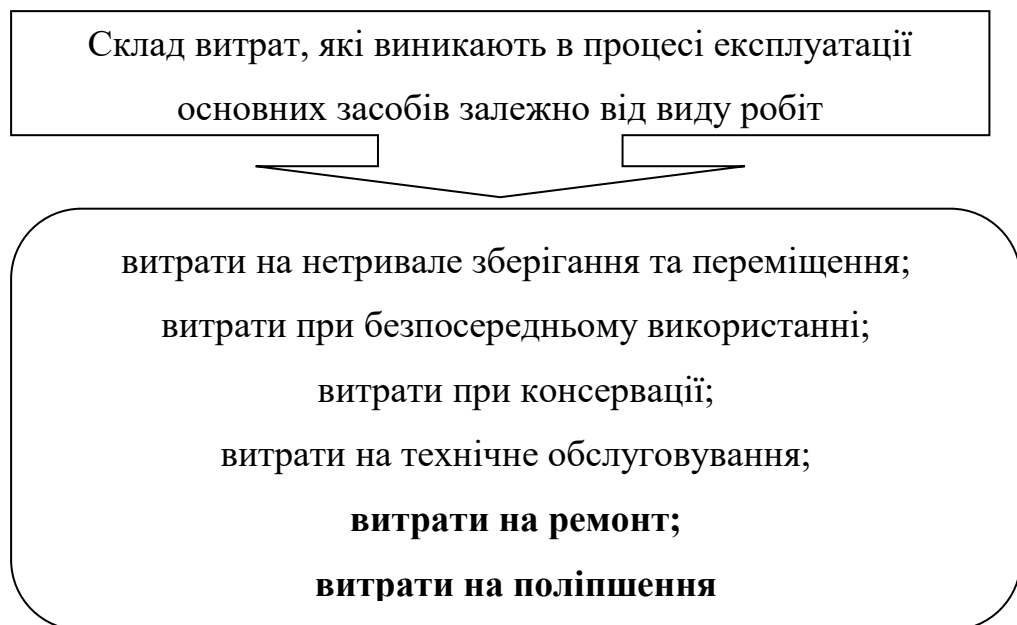


Рис. 1.2. Склад витрат, які виникають в процесі експлуатації основних засобів залежно від виду робіт

Виходячи із суті поняття “ремонт” та “поліпшення” як організаційно-технічного заходу треба виділити особливості відображення в обліку витрат на їх здійснення, що наведено у таблиці 1.1.

Витрати на ремонт та поліпшення можуть включати витрати матеріалів та сировини, комплектуючих, деталей, змінних вузлів та механізмів, запасних частин чи інших матеріалів, палива й електроенергії, заробітна плата працівникам та нарахування єдиного соціального внеску тощо.

Особливості відображення в обліку витрат на здійснення поліпшень та ремонтів

№ пор.	Назва організаційно-технічного заходу	Особливості відображення в обліку витрат на здійснення поліпшень та ремонтів
1	2	4
1	Ремонт основних засобів	як правило витрати на здійснення ремонту включаються до складу витрат звітного періоду. Водночас витрати на капітальний ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, а саме у випадку, якщо витрати на капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів й очікується зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом
2	Поліпшення основних засобів	витрати включають у первісну вартість об'єкта основних засобів

Джерело: складено на основі [2; 16; 17]

Семеген Л. наводить визначення, за яким “ремонт - це комплекс робіт, спрямованих на підтримання об'єктів матеріальних не оборотних активів у робочому стані чи відновлення їхніх первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів, усунення недоліків, налагодження тощо)” [18, с. 322].

Самчик М.Ю. та Головачко В.М. зазначає, що ремонт - це комплекс робіт щодо підтримування основних засобів у робочому стані протягом усього строку їх служби” [19, с. 130; 20, с. 96]. Карєв В., стверджуючи, що “ремонт є лише ремонтом, якщо він спрямований на відновлення або підтримання працездатності обладнання без будь-якого його технічного вдосконалення. Якщо в результаті проведених ремонтних робіт відбувається технічне вдосконалення об'єкта, то це є модернізацією чи модифікацією” [21, с. 24].

Отже, виходячи із суті основних засобів, та витрат на їх поліпшення та ремонт, серед основних завдань обліку і контролю можна виділити:

- формування інформації про наявний стан процесу експлуатації основних засобів за їх видами для прийняття рішень відповідно до їх зношеності та потреб для ремонту чи поліпшень;

- здійснення заходів з контролю процесу експлуатації основних засобів та виникнення витрат на ремонт і їх поліпшення з метою виявлення резервів та підвищення ефективності діяльності.

Для виконання зазначених завдань система бухгалтерського обліку і контролю повинна бути налагоджена виходячи із особливостей діяльності будівельних підприємств, що буде описано у наступному розділі дипломної роботи.

1.2. Нормативно-правове та внутрішнє регулювання обліку та контролю витрат на поліпшення та ремонт основних засобів

Нормативно-правове та внутрішнє регулювання обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів має дуже важливе значення в роботі бухгалтерії, та в цілому будівельного підприємства. Таке регулювання умовно поділяють на: 1) законодавчий; 2) нормативний; 3) методичний та 4) організаційний рівні.

Розглядаючи кожен з них детально можна сказати, що законодавчий – це найвищий і найголовніший рівень регулювання сутність якого полягає в тому, що містить в собі інформацію про визначення поняття бухгалтерського обліку, його завдання, принципи ведення та загальну характеристику організації БО. До цієї групи належать: Конституція України [22], Господарський кодекс України [23], Податковий кодекс України [5], Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [24], Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV [25]. Звісно

базовим для всіх сфер облікової роботи, в т.ч. й для обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів є вищенаведений закон. Він визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності в Україні та надає право суб'єктам господарювання самостійно формувати облікову політику [25].

Нормативний рівень описує методологічний механізм ведення обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів. Він включає насамперед Національні Положення стандарти бухгалтерського обліку, серед яких теми дослідження стосуються: Н(П)СБО 7 [2], Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” [26], Н(П)СБО 16 [3], Н(П)СБО 1 [4], а також НП(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” [27], НП(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” [28], НП(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість” [29] тощо. Особливе значення в нормативному регулюванні має НП(С)БО 7 [2], адже у ньому розкривається інформація про порядок визнання об'єкта ОЗ активом, методи оцінки та переоцінки та нарахування амортизації та вибуття останніх. Тобто визначає порядок організації обліку основних засобів та їх відображення у фінансовій звітності і примітках до фінансової звітності.

Щодо методичного рівня регулювання, то він включає Інструкцію про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [13], Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 р. № 879 [30], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30 вересня 2003 р. № 561 [16], Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості від 09.07.2007 р. № 373 [17], Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку [31], а також інші нормативно-правові акти.

В групу методичного рівня можна також віднести ті специфічні документи, які регулюють діяльність будівельних підприємств, маючи певний

вплив на побудову обліку витрат на ремонти та поліпшення. Тобто це класифікатори, державні будівельні норми й галузеві стандарти, серед основних треба виділити: Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000 [32], ГОСТ 18322-78 “Система технічного обслуговування і ремонту техніки. Терміни та визначення” [33]; ГОСТ 2.602-95 “Ремонтні документи” [34]; Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Мінтрансу України від 30.03.98 р. № 102 [35]; ДБН В.2.8-3-95 “Будівельна техніка, оснастка, інвентар та інструмент. Технічна експлуатація будівельних машин” [36], ДБН В.2.8-4-96 “Будівельна техніка, оснастка, інвентар та інструмент. Система технічного обслуговування та ремонту будівельних машин. Загальні вимоги” [37].

Коли говорять про організаційний рівень регулювання, то звісно йде мова про розроблення облікової політики суб'єкта господарювання (далі - ОП). За визначенням законодавства, ОП – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [25]. То ж це прямо стосується питання специфіки обліку витрат на поліпшення та ремонти виходячи із їх видів та обраних керівництвом підходів. Цей аспект організаційного рівня нормативного регулювання, буде детально розглянуто у другому розділі роботи, бо особливості діяльності будівельних підприємств суттєво впливають на формування облікової політики тим чи іншим підприємством.

Водночас важливим елементом організаційного рівня регулювання, є класифікація основних засобів, які підлягатимуть ремонту чи поліпшенням і відповідно споживатимуть витрати. “Правильна однозначна класифікація основних засобів є необхідною умовою достовірного їх відображення в обліку, контролю та є основою для нарахування амортизації. Крім того, вона забезпечує також аналіз структури основних засобів і дозволяє оцінювати рівень їх використання в розрізах, що відповідають потребам керівництва

підприємства” [38, с. 87]. Підходів до класифікації основних засобів є дуже багато через їх різноманітність, але на практиці найбільш увагу приділяють саме класифікації, яка передбачена у нормативно-правових актах, що представлено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація основних засобів згідно нормативних актів першого рівня

Нормативні акти першого рівня		
НП(С)БО 7, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	План рахунків бухгалтерського обліку	Податковий кодекс України
1	2	3
1) Земельні ділянки; 2) Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом; 3) Будівлі, споруди та передавальні пристрої; 4) Машини та обладнання; 5) Транспортні засоби; 6) Інструменти, прилади, інвентар (меблі); 7) Тварини; 8) Багаторічні насадження; 9) Інші основні засоби	1) Інвестиційна нерухомість 2) Земельні ділянки 3) Капітальні витрати на поліпшення земель 4) Будинки та споруди 5) Машини та обладнання 6) Транспортні засоби 7) Інструменти, прилади та інвентар 8) Тварини 9) Багаторічні насадження 10) Інші основні засоби	1) земельні ділянки 2) капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом 3) будівлі, споруди передавальні пристрої 4) машини та обладнання 5) транспортні засоби 6) інструменти, прилади, інвентар (меблі) 7) тварини 8) багаторічні насадження 9) інші основні засоби 10) бібліотечні фонди 11) малоцінні необоротні матеріальні активи 12) тимчасові (нетитульні) споруди 13) природні ресурси 14) інвентарна тара 15) предмети прокату 16) довгострокові біологічні активи

Джерело: складено за даними [2; 5; 13; 16]

Щодо другого рівня нормативного регулювання, то Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [16] дають можливість керівництву підприємства на власний розсуд розширювати класифікацію, поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, частковій ліквідації тощо [16].

Зупинимось детальніше на проблемах нормативного регулювання витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, адже аналіз актів першого та другого рівнів показав наявність невідповідності методики обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Листом Міністерства фінансів України від 26.11.2009 р. № 31-34000-20-9/32227 регулюються питання щодо уточнення бухгалтерського обліку ремонту об'єктів основних засобів з метою усунення розбіжностей [39]. Так, там сказано, що для обліку витрат на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів підприємства мають застосовувати п. п. 14, 15 НП(С)БО 7 “Основні засоби” та п. 29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [2]. Відповідно до п. 14 П(С)БО 7 первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Збільшення економічних вигід вимагає дотримання наступних умов:

- зростання очікуваного терміну корисного використання об'єкта;
- зростання кількості та/або якості продукції, що виробляється даним об'єктом;
- зменшення первісно оцінених виробничих витрат [40].

В аспекті теми розглянемо витрати, які включають до первісної вартості основних засобів, таку Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 наведено:

- реконструкція об'єкта основних засобів, після якої відбувається збільшення виробничої потужності, або скорочення матеріальних витрат на виробництво, або збільшення терміну його корисного використання тощо;
- модифікація об'єкта основних засобів з метою продовження строку його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- заміна окремих частин верстата для підвищення якості продукції, яка виробляється;
- впровадження більш ефективного технологічного процесу, що дало змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати [40].

Сума витрат, яка пов'язана з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (у т. ч. орендованих), у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат звітного податкового періоду, у якому такий ремонт та поліпшення було здійснено [5].

Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (реконструкцією, модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням), що зумовлює зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів, у сумі, яка перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення. Отже кожен суму поліпшення згідно з ПКУ треба ідентифікувати з окремим об'єктом основних засобів і складати відповідний кошторис на проведення ремонту кожного об'єкта [41, с. 128].

До поліпшення основних засобів в податковому обліку належить і поточний, і капітальний ремонт, витрати на проведення якого в межах ремонтного ліміту можна включати до податкових витрат. Витрати, які перевищують 10 % ремонтного ліміту, відносяться на збільшення первісної

вартості відремонтованого або покращеного об'єкта основних засобів та амортизуються у складі цієї вартості [42, с. 465].

Щодо цього Самбурська Н.І. узагальнює, що для податкового обліку не є суттєвим характер ремонтних робіт. Усі витрати в межах 10 % ліміту відображаються однаково, як витрати звітного періоду [41, с. 129].

Булах М.О. узагальнює, що відповідно до податкового законодавства, підприємство має право віднести частину витрат на модернізацію у розмірі не більше 10 % від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів станом на початок такого звітного періоду, решту ж витрат необхідно пропорційно розподілити між усіма задіяними у модернізації основними засобами, збільшуючи на цю суму їх балансову вартість відповідно [43, с. 115].

Як бачимо, в межах одного рівня нормативного регулювання є деякі відмінності, які запутують роботу бухгалтера. Так, згідно П(С)БО 7 такі витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат поточного періоду в межах 10 %. Тоді, як згідно ПКУ такі витрати включаються до витрат звітного періоду з віднесенням їх до складу адміністративних витрат та витрат на збут.

Як зазначає Скорнякова Ю.Б., суперечливість у нормативних документах, які регулюють питання обліку витрат, пов'язаних із відновленням і покращенням технічних характеристик основних засобів, призводять до аналогічних проблем у площині оподаткування прибутку суб'єктів господарювання. Враховуючи, що достатньо часто певні такі роботи призводять не лише до відновлення, а й одночасно до покращення технічних характеристик основного засобу внаслідок використання під час ремонтів більш сучасних матеріалів, запасних частин і прогресивних технологій, працівники Державної податкової служби України під час перевірок наполягають, що йдеться саме про поліпшення основних засобів, витрати на які

мають капіталізуватися, а не включатися до поточних витрат і зменшувати таким чином прибуток до оподаткування. Цілком логічно, що рішення даної проблеми потребує більш чіткого розмежування витрат, пов'язаних із відновленням та покращенням технічних характеристик основних засобів, на витрати, що можуть бути визнані поточними витратами, і на витрати, що мають бути капіталізовані, тобто віднесені до збільшення первісної вартості основних засобів [44, с.39].

Скорнякова Ю.Б. [44, с.41] пропонує з метою вирішення виявленої проблеми впорядкувати весь спектр вітчизняних нормативних актів шляхом чіткого виокремлення поточного ремонту, що спрямований на відновлення об'єкта на первісному технічному рівні (навіть за наявності незначних технічних покращень), і капітального ремонту, до якого варто віднести роботи, спрямовані на відновлення технічних характеристик на більш високому технічному рівні, витрати на який відповідно мають капіталізуватися.

Нормативно-правове та внутрішнє регулювання обліку й контролю витрат на поліпшення та ремонт основних засобів включає значну кількість нормативно-правових актів різної юридичної сили і між ними наявні деякі неузгодженості, які потребують врегулювання.

1.3. Класифікація ремонтів та поліпшень як основа визнання витрат на їх здійснення

Будівельні підприємства здійснюють багато різних видів робіт залежно від господарських потреб, відповідно це потребує витрат людських ресурсів, матеріальних та інших і суттєво це залежить від виду ремонтів і поліпшень. В бухгалтерському обліку підприємства класифікація ремонтів та поліпшень як основа визнання витрат на їх здійснення має важливе значення і повинна бути сформована в обліковій політиці. Розглянемо детальніше поліпшення, ремонти та технічні огляди й обслуговування, які дуже схожі за своєю суттю, бо стабілізують роботу основних засобів, але й відрізняються з точки зору

відображення витрат в бухгалтерському обліку.

Класифікація ремонтів для цілей бухгалтерського обліку наведена у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 [17, с. 169] де написано, що система ремонтів основних засобів слід класифікувати за такими ознаками:

1) За видами: поточні та капітальні ремонти. Поточний ремонт призначений для підтримання працездатності та справності будівельних машин шляхом відновлення або заміни окремих складальних одиниць і деталей, крім базових; їх обсяг визначається технічним станом машин. Капітальний ремонт призначений для відновлення справності та повного чи близького до нього ресурсу будівельних машин шляхом заміни або відновлення складальних одиниць і деталей, включаючи базові.

2) За способами здійснення: ремонти, що виконуються: господарським способом; підрядним способом; змішаним способом. Господарським способом часто здійснюють ремонт великі будівельні підприємства за рахунок наявності відповідних кваліфікованих працівників та техніки. Цей спосіб дає змогу здійснювати контроль якості проведених робіт та зменшувати його собівартість. Відповідно підрядний спосіб частіше використовують малі та середні підприємства, або великі в тому випадку, якщо потрібно здійснити якийсь нетиповий ремонт.

Організаційною передумовою побудови обліку як самого процесу експлуатації основних засобів, так і його складових на підприємствах всіх розмірів є наявність власної ремонтної служби для формування належних комунікативних зв'язків між нею та іншими структурними підрозділами шляхом формування документопотоків, які відображали реальний стан об'єктів основних засобів у процесі їх експлуатації [45, с. 121].

3) За відношенням до плану: планово-запобіжні ремонти та позапланові ремонти. Для реалізації першого виду складають загальні річні, уточнені кварталні і місячні плани ремонтів за окремими структурними підрозділами

(цехами) і підприємства в цілому. Такі плани ремонтів складаються відповідальні інженери спільно з бухгалтерією у вигляді календарних планів-графіків, які включають перелік усіх інвентарних одиниць устаткування, види ремонтів і технічних оглядів, які мають бути здійснені в плановому році.

Розрахунок графіку виконується за такими розділами: планування ремонту в часі; календарне планування; планування зношуваності обладнання; планування ремонтів з урахуванням ступеня серйозності поломок; планування за заявками на ремонт; планування за комплектуючими; планування за невиконаними ремонтами; планування робіт з усунення незначних поломок; планування на наступний місяць з урахуванням поточного місяця [46, с. 484-485].

4) за відношенням до господарської діяльності: ремонти виробничих основних засобів; ремонти невиробничих основних засобів;

5) за приналежністю основних засобів: ремонт об'єктів власних основних засобів та ремонт об'єктів орендованих основних засобів (взятих в операційну оренду).

Щодо технічного огляду та обслуговування, то виділяють щоденний планово технічний огляд та обслуговування (включає перевірку технічного стану й усунення виявлених несправностей, роботи пов'язані із підтримкою належного зовнішнього вигляду, заправлення експлуатаційними рідинами активних об'єктів основних засобів тощо) та технічний огляд і обслуговування під час консервації основних засобів та в період їх активної експлуатації.

На будівельних підприємствах використовують систему планово-попереджувального технічного обслуговування та ремонту будівельної техніки, яка є комплексом організаційно-технічних заходів, що мають попереджувальний характер, виконуються в плановому порядку та спрямовані на забезпечення справності й працездатності будівельної техніки, поліпшення її технічного стану та зниження витрат на експлуатацію [47, с. 63]

Обов'язковим до виконання для всіх власників будівельної техніки

незалежно від форм власності та відомчої належності є своєчасне виконання системи планово-запобіжного ремонту будівельної техніки (регламентоване обслуговування, обслуговування з періодичним контролем, сезонне), яке дозволяє попереджати зниження її споживчих якостей внаслідок зносу механізмів, таким чином запобігаючи поломкам і як наслідок виникненню витрат на інші види ремонтів [36].

У господарській діяльності будівельних підприємств часто використовуються всі вищенаведені види ремонтів, що потребує кваліфікованих виконавців таких робіт, відповідних інструментів, обладнання, спеціальної технологічної документації й відображення цих процесів в обліку.

Ремонтно-будівельні роботи не відрізняються від будівельних робіт за технологією й організацією робіт, характером використання праці, матеріалів, машин і механізмів, застосуванням проектно-кошторисної документації для визначення обсягів робіт, методом визначення готової продукції й вартості та ін. [48, с. 39].

Т.Д. Плахтій пропонує розрізняти “витрати на ремонт, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод” і “витрати на ремонт, що підтримують первинно визнані економічні вимоги” [49, с. 111]. Класифікація ремонтів за Т.Д. Плахтій показує що воно тісно пов'язане із ідентифікацією поняття “ремонт”, а саме доцільність виокремлення по точних і капітальних ремонтів. Адже за умови визнання того факту, що будь-який ремонт спрямований лише на підтримку і відновлення (але у жодному випадку не на покращення характеристик об'єкту), така класична щодо ремонтів класифікація фактично втрачає сенс. Наказ Мінфіну № 561, передбачає визнання витрат на капітальний ремонт витратами поточного періоду, але за умови відсутності поліпшення технічних характеристик об'єкту внаслідок ремонтних робіт. В цьому контексті слушно автор пропонує “капітальний ремонт без збільшення економічних вигод”, витрати на який запропоновано вважати по точними, в той час, як капіталізувати передбачено витрати лише на реконструкцію,

модернізацію, модифікацію, дообладнання, добудову та переозброєння” [18, с. 321]. У класифікації, сформованій М.Ю. Самчик, витрати на капітальний ремонт віднесені до “витрат на роботи, пов'язані з удосконаленням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод” [19, с. 131]. Так само Ю.О. Леонова, класифікуючи витрати на ремонт основних засобів, виокремлює “витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх вигод від його використання (поточний ремонт)” і “витрати, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта (капітальний ремонт)” [50, с. 874].

Відповідно у процесі здійснення ремонту основних засобів будівельних підприємств виникають різноманітні витрати. Основні види витрат, які пов'язані з ремонтом основних засобів, включають:

1) Витрати на матеріали й сировину. Це витрати, пов'язані з придбанням матеріалів, необхідних для виконання ремонтних робіт. Вони можуть включати будівельні матеріали, фарби, лаки, клеї, електротехнічні компоненти, труби, дроти, тобто все з допомогою чого здійснюють ремонт.

2) Витрати на оплату праці й нарахування єдиного соціального внеску. Це витрати, пов'язані з оплатою праці робітників, які виконують ремонтні роботи.

3) Витрати на підрядні роботи: У деяких випадках будівельні підприємства можуть наймати підрядників для виконання окремих ремонтних робіт, які вони не можуть здійснити самостійно. Витрати на підрядні роботи включають вартість послуг, наданих підрядниками.

4) Витрати на оренду. У разі, якщо ремонт вимагає використання спеціального обладнання або інструментів, можуть виникати витрати пов'язані з їх орендою. Крім того, ремонтні роботи можуть потребувати додаткових витрат, таких як витрати на електрику, воду, опалення.

5) Витрати на документацію та дозволи. Ремонт основних засобів може

вимагати певної документації та отримання дозволів. Це може включати оплату послуг архітекторів, інженерів, витрати на отримання будівельних дозволів та інших необхідних документів.

б) Витрати на утилізацію та вивезення відходів: Під час ремонту можуть утворюватися відходи, які потрібно видалити та утилізувати. Це може включати витрати на вивезення сміття, оренду контейнерів для відходів або послуги спеціалізованих підприємств з утилізації.

Ці витрати можуть варіюватися в залежності від розміру та складності ремонтних робіт, розміру підприємства та локальних умов. Важливо враховувати ці витрати при плануванні та бюджетуванні ремонтних робіт з метою ефективного управління фінансовими ресурсами підприємства, а також коректно здійснювати їх облік і контроль про що детально буде розглянуто у наступних питаннях дипломної роботи.

Висновки до розділу 1

Досліджено поняття основних засобів будівельних підприємств як об'єкта бухгалтерського обліку й контролю та наведено економічну сутність витрат на їх поліпшення та ремонт. Так, основні засоби є засобами праці, які використовують в процесі житлового чи нежитлового будівництва; також вони є об'єктом нарахування амортизації залежно від напряму використання; а також об'єктом здійснення технічного нагляду, обслуговування, поліпшення та ремонту.

Основні засоби будівельних підприємств як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю слід розглядати виходячи із видів, які безпосередньо використовують підприємства галузі. Основні засоби будівельних підприємств є різноманітними, але базовими є такі типи машин та обладнання: тракторна техніка, транспортні засоби і вантажопідйомні самохідні агрегати, до яких використовують змінні навісні механізми (ковші різних типів, монтажні кошики, вила тощо).

Економічна природа основних засобів визначається тими певними умовами в яких вони експлуатуються, а також тим яким способом надійшли на підприємство (вироблені, придбані, отримані безоплатно, взяті в лізинг чи орендовані). Умови експлуатації основних засобів значно впливають на обсяги і частоту виникнення витрат на поліпшення та ремонт основних засобів. На будівельних підприємства основні засоби піддаються експлуатації, яка підсилена впливом кліматичних умов, адже будівельна техніка специфічна й велика частка використовується ззовні. Це спричиняє виникнення значної питомої ваги витрат на поліпшення та ремонт, що впливає на собівартість будівельно-монтажних робіт.

Різниця між поліпшенням та ремонтом основних засобів полягає в тому, що поліпшення збільшує вартість та термін корисного використання основних засобів, тоді як ремонт лише відновлює їх робочий стан. Витрати на ремонт та поліпшення можуть включати витрати матеріалів та сировини, комплектуючих,

деталей, змінних вузлів та механізмів, запасних частин чи інших матеріалів, палива й електроенергії, заробітна плата працівникам та нарахування єдиного соціального внеску тощо.

Встановлено особливості відображення в обліку витрат на здійснення поліпшень та ремонтів: витрати на здійснення ремонту включаються до складу витрат звітного періоду, а витрати на капітальний ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, а саме у випадку, якщо витрати на капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів й очікується зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Витрати на поліпшення основних засобів включають у первісну вартість об'єкта основних засобів.

Досліджено нормативно-правове та внутрішнє регулювання обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів за такими рівнями: 1) законодавчий 2) нормативний 3) методичний 4) організаційний рівні (облікова політика підприємства).

У першому розділі також наведено класифікацію основних засобів як необхідної умови достовірного їх відображення в обліку, контролю та є основою для нарахування амортизації. Також наведено класифікацію ремонтів та поліпшень як основи визнання витрат на їх здійснення (за видами: поточні та капітальні ремонти); за способами здійснення: ремонти, що виконуються: господарським способом; підрядним способом; змішаним способом; за відношенням до плану (планово-запобіжні ремонти та позапланові ремонти).

У процесі здійснення ремонту основних засобів будівельних підприємств виникають різноманітні витрати, структуру яких описано у розділі 1. Важливо враховувати ці витрати при плануванні та бюджетуванні ремонтних робіт з метою ефективного управління фінансовими ресурсами підприємства, а також коректно здійснювати їх облік і контроль.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТОВ “ФРАНКО-БУД”

2.1. Вплив особливостей діяльності будівельних підприємств на організацію обліку витрат з поліпшення та ремонту основних засобів

Суть організації обліку витрат на ремонти та поліпшення полягає в систематичному зборі, класифікації, накопиченні та відображенні інформації про всі витрати, пов'язані з ремонтами та поліпшенням основних засобів, об'єктів і споруд суб'єкта господарювання за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку. Це допомагає контролювати і оптимізувати витрати та приймати обґрунтовані управлінські рішення, що сприяє підвищенню ефективності роботи. З огляду на особливості діяльності будівельних підприємств та значну їх питому вагу у структурі активів (див. ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан), Додаток Б) організація такої ділянки обліку є складною та специфічною.

З точки зору організації обліку витрат на ремонти та поліпшення Захожай В.Б. вказує на необхідність врахування таких особливостей діяльності будівельних підприємств:

- територіальна розгалуженість будівельних майданчиків - продукт, об'єкт будівництва розробляють не за місцем розміщення виробника-виконавця, а на окремій ділянці, вказаній замовником;
- об'єкти виробництва знаходяться на значній відстані від апарату управління;
- об'єкти будівництва знаходяться на відкритій місцевості, спостерігається вплив кліматичних умов, що призводить до значних витрат [51, с. 966].

Як одну з самих важливих особливостей будівництва Шацкова Л.П. та інші виокремлюють тривалість періоду операційного циклу, який в середньому

в будівельному виробництві (процесі) може становити від декількох місяців до року, а у більш великих проектах може становити і декілька років. Використання основних засобів (будівельних машин та механізмів тощо) на об'єктах будівництва перебуває у прямій взаємозалежності з тривалістю циклу будівництва: чим довше триває процес будівництва, тим більші суми витрат на утримання та експлуатацію основних засобів. У більшості договорів будівельні підприємства зазначають статичний кошторис, який не має змінюватись протягом операційного циклу, у зв'язку з чим можуть виникнути додаткові статті витрат для підприємства, що має бути взято до уваги при плануванні та аналізі будівельних робіт. Також у зв'язку з великими термінами створення об'єкта будівництва можуть бути проблеми з ціновими розрахунками за матеріали, які використовуються при утриманні та експлуатації будівельних машин і механізмів [52, с. 143].

Вчений Атамас П.Й. [53, с. 8] зазначає, що виробничий процес будівельної організації здійснюється при рухомому характері робіт будівельних машин і механізмів при значній питомій вазі витрат на утримання і експлуатацію останніх, що зумовлює необхідність їх окремого обліку та спеціальних методів розподілу.

Вплив окремих особливостей будівництва на організацію та ведення управлінського обліку, які слід врахувати і в досліджуваному аспекті описують Павелко О.В. та Власюк І.І. [54, с. 205-206], а саме нерухомість будівельної продукції, переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва, залежність від природних факторів, участь в будівництві багатьох учасників, рухомість структурних підрозділів і будівельної техніки, довготривалість будівництва, територіальна розпорошеність об'єктів, різні способи ведення робіт. Детальніше описано в Додатку В.

Отже, можемо сказати, що діяльність будівельних підприємств має значний вплив на організацію обліку витрат з поліпшення та ремонту основних засобів з кількох аспектах:

1) Обсяг робіт: будівельні підприємства часто здійснюють значний обсяг діяльності, пов'язаний зі спорудженням, модернізацією та ремонтом будівель та інфраструктури. Це призводить до інтенсивного використання основних засобів та, відповідно, збільшення витрат на їх поліпшення та ремонт.

2) Різноманітність робіт: будівництво включає різноманітні види робіт, від будівництва нових будівель до капітальних та поточних ремонтів. Це вимагає детального обліку витрат на кожен вид робіт з метою належного відображення вартості та стану основних засобів.

3) Поліпшення та модернізація: Видатки на поліпшення та модернізацію основних засобів можуть включати в себе заміну застарілої техніки, підвищення продуктивності та покращення ефективності будівельних процесів. Облік таких витрат важливий для визначення вартості покращень та їх впливу на діяльність будівельного підприємства.

4) Вартість проектів: Великі будівельні проекти можуть мати значну тривалість та високі вартості. Облік витрат на поліпшення та ремонт у межах проектів вимагає точності та деталізації, щоб забезпечити адекватне фінансове управління.

5) Амортизація: витрати на поліпшення та ремонт впливають на обчислення амортизації основних засобів. Адекватний облік витрат дозволяє точніше визначити залишкову вартість активів та відображати їх зміни з часом.

Досліджуване підприємство ТОВ “ФРАНКО-БУД”, працюючи за КВЕД 41.20 “Будівництво житлових і нежитлових будівель” стикається зі всіма вище переліченими галузевими особливостями діяльності. Але з точки зору організації обліку витрат з поліпшення та ремонту основних засобів й відображення необхідних аспектів в ній – особливості будівельних підприємств не враховані, що впливає негативно на роботу бухгалтерії, тобто якості формування інформації про такі витрати.

Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розробки його облікової політики, яка передбачає

вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку підприємства з числа загальноприйнятих в державі. Тобто облікова політика конкретного підприємства залежить від політики держави в сфері бухгалтерського обліку [55, с. 93]

Тобто організація обліку будь-якого об'єкта бухгалтерського обліку прямо відображається в обліковій політиці підприємства (треба документ з підприємства), в т.ч. й будівельної галузі. Відомо, що згідно законодавчого визначення облікова політика – це “сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності” [25]. Нестеренко І.В. та Чміль Є.Л. облікову політику називають однією зі складних інформаційних моделей управління підприємством і унікальним засобом лібералізації системи бухгалтерського обліку та важливим інструментом ефективного управління господарюючим суб'єктом, що системно втілює і реалізує елементи всіх функцій управлінського циклу [56].

Облікова політика як інструмент організації обліку на підприємстві передбачає: впорядкування облікових процедур; методичне та методологічне відображення майна, господарських операцій та результатів його діяльності; надання бухгалтерському обліку цілеспрямованості та плановірності; забезпечення ефективності обліку та інше [57, с. 213] Організація обліку витрат на ремонти та поліпшення з відображенням в обліковій політиці підприємства може включати наступні етапи:

- 1) Необхідно класифікувати витрати на ремонти та поліпшення основних засобів відповідно до ознак, які ми розглянули у першому розділі дипломної роботи.

- 2) При проведенні ремонтних та поліпшувальних робіт необхідно коректно відображати витрати на відповідних рахунках бухгалтерського обліку з необхідною для конкретного підприємства аналітикою.

- 3) Підприємство повинно оцінити суми витрат на ремонти та

поліпшення, враховуючи вартість матеріалів, робіт та інших витрат. Оцінка може включати розрахунок затрат на трудомісткість, витрат на матеріали, послуги сторонніх підрядників та інші складові витрат.

4) Для належного обліку витрат на ремонти та поліпшення важливо коректно оформляти і зберігати всю необхідну документацію, яка підтверджує проведення ремонтних робіт та витрат, які з цим пов'язані.

5) Відображати інформацію про витрати на поліпшення та ремонт в управлінських формах звітності та здійснювати контроль та аналіз. Тобто після проведення ремонтних та поліпшувальних робіт слід здійснювати контроль за витратами та аналізувати ефективність витрат. Це допоможе виявити можливі зайві витрати або підвищити ефективність витрат на покращення і ремонт.

ТОВ “ФРАНКО-БУД” доцільно у своїй діяльності сформувати якісну облікову політику за такими етапами:

I етап. Організаційний: прийняти рішення про комісію, її функції, обов'язки, права в розробці облікової політики і для досягнення поставлених завдань у комісії відбувається розподіл обов'язків; встановлюється службові зв'язки бухгалтерії з іншими підрозділами

II етап. Підготовчий: проаналізувати установчі документи, чітко встановити, які з вище перелічених особливостей діяльності мають ключовий вплив на діяльність; визначити центри відповідальності; визначити об'єкти обліку, проаналізувати стан обліку тощо.

III етап. Аналіз внутрішніх та зовнішніх факторів, які впливають на облікову політику, вивчення виробничого потенціалу, стратегії розвитку, амортизаційної політики, шляхів проведення ремонтів і поліпшень тощо.

IV етап. Вибір елементів облікової політики: визначення переліку елементів, які відповідають конкретним об'єктам бухгалтерського обліку

V етап. Інформаційне забезпечення формування облікової політики: розробка форм первинного обліку; встановлення порядку накопичення і обробки інформації; вибір програми для автоматизації обліку; вибір порядку,

правил документообігу

VI етап. Заключний: розробка змісту і оформлення наказу про облікову політику; встановлення порядку зміни облікової політики; встановлення порядку складання і подання фінансової звітності; визначення відповідальності за порушення положень облікової політики; виявлення недоліків і внесення змін в базовий наказ про облікову політику [58, с. 203].

Облік витрат з поліпшення та ремонту основних засобів передбачає три основних рівні: 1) на першому рівні обліку (документування) відбувається відображення фактів господарського життя у спеціальних первинних документах. 2) на другому рівні інформація відображається в розрізі синтетичного та аналітичного обліку. 3) На третьому рівні (формування підсумкової інформації для задоволення різних управлінських потреб її користувачів) інформація набуває вигляду обліково-аналітичних показників, які використовують користувачі бухгалтерського обліку для вирішення певних робочих завдань.

2.2. Документування господарських операцій з обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів

Забезпечення ефективного використання ресурсів у будівельній галузі, включаючи пально-мастильні матеріали, запасні частини, шини та інші активи, які використовують в процесі здійсненні ремонтів та поліпшень сильно залежить від належного документування господарських операцій. Воно є важливим джерелом для оперативного контролю та основою подальшого відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку, у регістрах обліку та різних видах звітності підприємства.

Оскільки “господарська операція - дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов’язань, власному капіталі підприємства” [25], то документування господарських операцій з обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів відбувається за загальними для всієї системи обліку

вимогами та правилами, водночас маючи певну специфіку. Поняття первинного документу та документообороту наведено у Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, а саме: - первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію; - документооборот - рух первинних документів з моменту їх складання підприємством або одержання від інших підприємств до передавання на зберігання в архів після прийняття до обліку.

Основний зміст господарської діяльності, особливо витрат на поліпшення та ремонт основних засобів, відображається в спеціальних первинних документах згідно з графіком документообігу на будівельному підприємстві. Документи, які виконують роль носіїв інформації (будь то паперові або електронні), відображають події господарського життя з вказівкою дат, місць, змісту та обсягів діяльності у визначених одиницях вимірювання, зокрема в грошовому виразі. Такі документи також вказують на виконавців, відповідальних посадових осіб тощо. Слід підкреслити, що документи є ключовою частиною процесу документування, яке відображає інформацію про господарські події в первинних та зведених документах. Часто терміни "документування" та "документація" використовуються як синоніми. "Документація" означає сукупність документів, які гарантують належне управління обліком на підприємстві або в конкретному секторі. Водночас, термін "документальне оформлення" вказує на процес заповнення відповідних первинних або зведених документів для відображення одного чи кількох подій господарського життя.

Як уже описано у першому розділі дипломної роботи ремонт чи поліпшення основних засобів будівельних підприємств можна проводити підрядним та господарським способом. Це суттєво впливає на документування витрат, які пов’язані з фіксацією господарських операцій, які відбуваються.

На ТОВ “ФРАНКО-БУД” коли ремонт чи поліпшення основних засобів відбувається за допомогою підрядників, то перш за все матеріально

відповідальна особа після виявлення поломки основних засобів сповіщає про це керівний персонал. Після отримання згоди на ремонт чи поліпшення складають відомість дефектів або дефектний акт. Цей документ оформляють на кожен об'єкт основних засобів, який підлягає ремонту чи поліпшенню.

Типові форми вищенаведених документів є такі:

1) Відомість дефектів на ремонт машини (форма №ВЗСТ-6 затверджена Мінагрополітики України від 21.12.2007 р. №929). Цей документ рекомендовано застосовувати для обліку встановлених дефектів сільськогосподарської техніки (комбайнів, тракторів, сівалок, плугів тощо);

2) Акт про виявлені дефекти устаткування (форма №М-17, затверджена наказом Мінстату України від 21.06.96 р. №193), який формують на дефекти, що виявлені у процесі ревізії, монтажу або випробування устаткування;

3) Дефектний акт (додаток до листа Держбуду та Держжитлокомунгоспу України від 24.02.2005 р. №7/8-134, №4/3-260).

Тобто спеціальної форми для будівельної галузі не розроблено, але підприємства можуть використовувати власну форму відомості дефектів, основне щоб вона містила обов'язкові реквізити (назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції) та необхідну інформацію. Приклад такої форми наведено на рисунку 2.1.

Наступним етапом є укладання з виконавцем договору про виконання робіт. Перед передачею основного засобу на ремонт чи поліпшення підряднику його виводять з експлуатації на період перебування його поза межами підприємства, тобто не використання в господарській діяльності. При цьому 4 п. 29 П(С)БО 7 [2], сказано, що нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта ОЗ, переведення

його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Подібні норми містять і п. 23 П(С)БО 7 [2] та п. 27 Методичних рекомендацій з обліку основних засобів [16]. Для виведення об'єкта основних засобів з експлуатації керівник видає розпорядчий документ про тимчасове виведення об'єкта основних засобів з експлуатації на час його ремонту. Відповідно слід припинити нарахування амортизації.

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор

ВІДОМІСТЬ ДЕФЕКТІВ

На капітальний (поточний) ремонт _____ *столярного верстата*
найменування об'єкта

Складено на підставі _____ *огляду столярного верстата*

Зміст та обсяги виконуваних робіт

№ з/п	Найменування робіт і витрат	Одиниця виміру	Кількість	Примітки
1	<i>Відновлення зношених гвинтових пар. Вартість робіт — 8976 грн 00 коп.</i>	<i>шт.</i>	2	—

Склав _____

Перевірів _____

**Рис. 2.1. Відомість дефектів пропонується до використання для
ТОВ “ФРАНКО-БУД”**

Передачу основних засобів підрядній організації для ремонту (поліпшення) оформляють Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма №ОЗ-1), склавши у 3-х примірниках. 1-й примірник з підписом одержувача та здавальника передають до бухгалтерії підприємства, 2-й — залишається у відділі (цеху) — у здавальника, 3-й примірник акту передають виконавцю робіт.

Вже після того як виконавець закінчить усі роботи з ремонту чи (поліпшення) об'єкта основних засобів, він зобов'язаний скласти у двох примірниках Акт приймання-передачі виконаних робіт і підписати його із замовником (1й примірник виконавець залишить у себе, а 2й віддасть замовнику).

Також підприємство-виконавець оформляє у двох примірниках Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма №ОЗ-2), рис. 2.2. Перший він залишає в себе, інший віддає замовнику робіт.

(підприємство, організація)	Типова форма №ОЗ-2
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ	Затверджена наказом Міністерства України від 29.12.95 р. №352
	Код за УКУД 0306002
	ЗАТВЕРДЖУЮ Директор

АКТ ПРИЙМАННЯ-ЗДАЧІ ВІДРЕМОНТОВАНИХ, РЕКОНСТРУЙОВАНИХ ТА МОДЕРНІЗОВАНИХ ОБ'ЄКТІВ

Номер документа	Дата складання	Код особи, яка відповідає за збереження основних засобів	Код виду операції
123		89	—

Цех, відділ, дільниця, лінія	Дебет		Кредит		Сума	Номер	
	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		інвентарний	заводський
1	2	3	4	5	6	7	8
Виробничий відділ	104	12	152	12	8976	123980	8706549987п

На замовлення № 45 столярний верстат
найменування об'єкта
знаходився в плановому/неплановому ремонті (реконструкції, модернізації)
з _____ по _____, а саме _____ днів
дата дата

Передбачені відомістю дефектів роботи по ремонту (реконструкції, модернізації) виконані повністю/не повністю

вказати, що саме не виконано
По закінченні ремонту (реконструкції, модернізації) об'єкт пройшов випробування та зданий в експлуатацію
« _____ » _____ р.

Зворотний бік форми №ОЗ-2

Зміни в характеристиці об'єкта, що визнані реконструкцією, модернізацією відновлення зношених гвинтових пар

Здав	_____	_____	_____
	посада	підпис	ПІБ
Прийняв	_____	_____	_____
	посада	підпис	ПІБ

ДОВІДКА

1. Кошторисна вартість фактично виконаного обсягу робіт: грн
ремонт Вісім тисяч дев'ятсот сімдесят шість
реконструкції, модернізації _____

Керівник відділу _____
підпис ПІБ

2. Фактична вартість: грн
ремонт Вісім тисяч дев'ятсот сімдесят шість
реконструкції, модернізації _____

Головний бухгалтер _____
підпис ПІБ

Рис. 2.2. Акт приймання-передачі, відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів

На основі вищенаведених актів бухгалтер робить записи в Інвентарних картках обліку основних засобів (форма №ОЗ-6), технічних паспортах та відображає в обліку наслідки ремонту (поліпшення) об'єкта основних засобів. Відповідно до п. 15 П(С)БО 7 [2], витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) й одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включають до складу витрат звітного періоду. А витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що спричинює збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта, капіталізують, спрямовують на збільшення первісної вартості поліпшувального об'єкта ОЗ (п. 14 П(С)БО 7). Під економічною вигодою розуміють потенційну можливість отримання підприємством коштів від використання активів [25].

Важливою передумовою організації обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів на великих та середніх підприємствах є наявність власної ремонтної служби для формування належних комунікативних зв'язків між нею та іншими структурними підрозділами шляхом формування документопотоків, які відображали реальний стан об'єктів основних засобів у процесі їх використання [45, с. 121]. Тобто при формуванні графіку документообігу ТОВ “ФРАНКО-БУД” в частині відображення витрат на ремонт та поліпшення основних засобів треба врахувати взаємозв'язки між всіма залученими підрозділами спільно з бухгалтерією. Поряд з первинними документами бухгалтерського обліку й обліковими регістрами та звітністю документування досліджуваного об'єкта включає технічну (експлуатаційну та ремонтну) документацію як важливу складову, що має вирішальний вплив на формування облікових документів. Це представлено на рисунку 2.3.

Щодо першого пункту відображеного на рисунку, а саме “Державні будівельні нормативи”, то важливо відзначити, що створення ефективної системи обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів неможливе без належного застосування норм щодо використання матеріальних та трудових ресурсів. Ці норми визначаються існуючою нормативною базою та регулюються відповідними Державними будівельними нормами [36; 37].

Оскільки точність цих нормативів має значний вплив на витрати підприємства на технічне обслуговування та ремонт обладнання, а також рівень втрат під час будівництва через несправність обладнання, це обумовлює використання нормативного обліку витрат і розрахунку вартості виконаних робіт для визначення кошторисної вартості ремонтних робіт.



Рис. 2.3. Узагальнена схема документування процесу використання основних засобів та проведення їх ремонтів та поліпшень

Нормативи розподіляються на групи обладнання та визначають послідовність проведення ремонтів та технічних оглядів, обсяги ремонтних робіт, їх складність та потребу в матеріалах. Серед ключових норм системи планування підтримки варто виділити: тривалість інтервалу міжремонтних циклів; структуру міжремонтного циклу; тривалість інтервалів міжремонтних та періодів технічних оглядів; рівень складності ремонту; норми витратності робіт; норми витратності матеріалів; норми запасів деталей, вузлів та агрегатів [36; 37].

Щодо другого пункту, то одержання необхідної інформації здійснюється за даними дорожніх листів та змінних рапортів механіків. Для складання загальної облікової інформації щодо масштабів проведених робіт, технічних обслуговувань, запланованих та непередбачених ремонтів, а також зберігання будівельних машин використовуються відомості з відповідних журналів.

Для вирішення проблеми налагодження організації обліку технічних обслуговувань і ремонтів, які є однією з найважливіших ділянок в межах самого процесу експлуатації основних засобів, основну увагу необхідно приділити формуванню необхідної документації, а саме: відомості дефектів, нарядів на проведення ремонтних робіт, додатків нарядів на роботу, не передбачену нормативами, актів на приймання обладнання з ремонту, книги обліку зробленого капітального ремонту, картотеки обліку зробленого поточного ремонту, вимог на матеріали і запасні частини для ремонтних робіт, замовлень – наряди на додаткові роботи [59, с. 408].

Приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення основних засобів (модернізація, реконструкція, добудова тощо) оформлюється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів. У технічні паспорти, інвентарні картки або інші реєстри аналітичного

обліку відповідних об'єктів основних засобів заносяться інформацію про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення.

Отже, документування господарських операцій з обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів є трудомістким процесом від якого залежить подальше відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку та відповідно у регістрах обліку та звітності.

2.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів

Після відображення витрат на поліпшення та ремонт основних засобів у первинних документах настає етап фіксації їх на рахунках бухгалтерського обліку: синтетичних та аналітичних, залежно від того для яких цілей планується використання інформації. На ТОВ “ФРАНКО-БУД” такі витрати відображає на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку 9-го класу “Витрати”, при цьому використовують той рахунок який вид основних засобів ремонтують і яке їх функціональне призначення:

1) до загальновиробничих витрат (91 рахунок) – у випадку ремонту основних засобів, використовуваних безпосередньо для виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг);

2) до адміністративних витрат (92 рахунок) – у випадку ремонту основних засобів, що використовуються для загальновиробничих потреб;

3) до витрат на збут (93 рахунок) – у випадку ремонту основних засобів, використовуваних для збуту продукції;

4) до інших операційних витрат (94 рахунок) – у випадку ремонту об'єкта основних засобів, що використовується для обслуговування власних об'єктів що не належать до попередніх категорій.

В залежності від шляху виконання ремонтних робіт (якщо роботи виконують підрядні організації, то такі витрати відображаються за кредитом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”; якщо роботи виконуються власними силами – за кредитом рахунків 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”; 20 “Виробничі запаси”; 22 “Малоцінні швидкозношувані предмети”; 65 “Розрахунки за страхуванням”; 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” тощо.

Щодо аналітичного обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів, то на ТОВ “ФРАНКО-БУД” цьому питанню не приділено достатньо уваги. Аналітичний облік витрат на капітальний ремонт господарським способом має вестися як у розрізі видів витрат (будівельні роботи, роботи з монтажу обладнання, інші роботи), так і за кожним об’єктом при позамовному методі з врахуванням поділу на статті витрат (матеріали, будівельні конструкції, основна заробітна плата робітників, відрахування на соціальні заходи, втрати від браку, інші прямі витрати, експлуатація будівельних машин і механізмів), за підрядного методу витрати на поточні ремонти та обслуговування відносяться безпосередньо на об’єкти їх виконання [19, с. 131].

Витрати на технічне обслуговування на ТОВ “ФРАНКО-БУД”, доцільно здійснювати на окремих субрахунках відкритих до синтетичного рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, наприклад: 912 “Підтримання об’єктів основних засобів у робочому стані”, відповідно за дебетом цього рахунку буде показано накопичення таких витрат, а за кредитом списання.

Якщо ж потрібно відображати капітальні витрати як наслідок модернізації, реконструкції, добудови, дообладнання, модифікації окремих об’єктів основних засобів, то доцільно застосувати на ТОВ “ФРАНКО-БУД” субрахунок 156 “Поліпшення основних засобів” до рахунку 15 “Капітальні інвестиції”. Також можна скористатися пропозиціями вчених економістів у сфері обліку, які рекомендують таке використання субрахунків бухгалтерського обліку (табл. 2.1):

Таблиця 2.1

Пропозиції вчених економістів у сфері обліку щодо обліку витрат на поліпшення основних засобів

№ п/п	Автор	Запропоновані субрахунки другого порядку	Запропоновані субрахунки третього порядку
1	2	3	4
1	Самбурська Н. І.	150 “Капітальний ремонт основних засобів”	1501 “Капітальний ремонт водопровідної мережі”, 1502 “Капітальний ремонт водозаборів”, 1503 “Капітальний ремонт насосних станцій”, 1504 “Капітальний ремонт очисних споруд”, 1505 “Капітальний ремонт каналізаційної мережі”, 1506 “Капітальний ремонт основних засобів ремонтного підрозділу”, 1507 “Капітальний ремонт основних засобів абонентського відділу”
2	Задорожний З.В.	157 “Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів”	1571 “Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів виробничого призначення”; 1572 “Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів невиробничого призначення”
3	Ізмайлова О. О.	156 “Поліпшення основних засобів”	1561 “Модернізація”, 1562 “Модифікація”, 1563 “Добудова (надбудова)”, 1564 “Дообладнання”, 1565 “Реконструкція”,

			1566 “Технічне переозброєння”, 1567 “Заміна окремих частин обладнання”, 1568 “Впровадження ефективнішого технологічного процесу”, 1569 “Поточний ремонт з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об’єкта”
4	Шматкоська Т.О	157 “Поліпшення інших необоротних матеріальних активів”	1570 “Капітальний ремонт з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об’єкта”, 1571 “Технічне обслуговування з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об’єкта”, 1572 “Інші види поліпшення основних засобів”

Джерело: складено на основі [60; 40; 61; 62]

На досліджуваному підприємстві капітальні роботи переважно роблять господарським способом, при цьому кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку будуть такими (див. табл.):

Таблиця 2.2.

Кореспонденції рахунків з обліку витрат на поліпшення основних засобів господарським способом на ТОВ “ФРАНКО-БУД”

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Списано на капітальні витрати вартість матеріалів використаних під час:		201 “Сировина і матеріали”, 203 “Паливо”, 205 “Будівельні матеріали”,
	модернізації	1561 “Модернізація основних засобів”	
	реконструкції	1562 “Реконструкція основних засобів”	

	добудови	1563 “Добудова основних засобів”	207 “Запасні частини”, 209 “Інші матеріали”
	дообладнання	1564 “Дообладнання основних засобів”	
	модифікації	1565 “Модифікація основних засобів ”	
2.	Списано на капітальні витрати оплати заробітної плати працівників зайнятих у процесі:		661 “Розрахунки за заробітною платою”
	модернізації	1561 “Модернізація основних засобів”	
	реконструкції	1562 “Реконструкція основних засобів”	
	добудови	1563 “Добудова основних засобів”	
	дообладнання	1564 “Дообладнання основних засобів”	
	модифікації	1565 “Модифікація основних засобів”	
3.	Списано на капітальні витрати нарахування Єдиного соціального внеску на заробітну плату працівників зайнятих у процесі:		
4.	модернізації	1561 “Модернізація основних засобів”	651 “За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування”
	реконструкції	1562 “Реконструкція основних засобів”	
	добудови	1563 “Добудова основних засобів”	
	дообладнання	1564 “Дообладнання основних засобів”	

	модифікації	1565 “Модифікація основних засобів”	
5.	Списано на капітальні витрати вартість комунальних послуг (електроенергії, водопостачання та водовідведення) та інших витрат в наслідок:		68 “Розрахунки за іншими операціями”
6.	модернізації	1561 “Модернізація основних засобів”	
7.	реконструкції	1562 “Реконструкція основних засобів”	
8.	добудови	1563 “Добудова основних засобів”	
9.	дообладнання	1564 “Дообладнання основних засобів”	
10.	модифікації	1565 “Модифікація основних засобів”	
11.	Віднесено суму капітальних витрат на первісну вартість об’єкта основних засобів	1035 “Будинки та споруди на поліпшенні”, 1045 “Машини і обладнання на поліпшенні”, 1055 “Транспортні засоби на поліпшенні”, 1065 “Інструменти, прилади, інвентар на поліпшенні”	156 “Поліпшення основних засобів”

Отже, синтетичний та аналітичний облік витрат на ремонт основних засобів є важливим етапом накопичення інформації необхідної для прийняття необхідних господарських рішень.

Висновки до розділу 2

Встановлено що діяльність будівельних підприємств має значний вплив на організацію обліку витрат з поліпшення та ремонту основних засобів з кількох аспектах: 1) Обсяг робіт: будівельні підприємства часто здійснюють значний обсяг діяльності, пов'язаний зі спорудженням, модернізацією та ремонтом будівель та інфраструктури. Це призводить до інтенсивного використання основних засобів та, відповідно, збільшення витрат на їх поліпшення та ремонт. 2) Різноманітність робіт: будівництво включає різноманітні види робіт, від будівництва нових будівель до капітальних та поточних ремонтів. Це вимагає детального обліку витрат на кожен вид робіт з метою належного відображення вартості та стану основних засобів. 3) Поліпшення та модернізація: Видатки на поліпшення та модернізацію основних засобів можуть включати в себе заміну застарілої техніки, підвищення продуктивності та покращення ефективності будівельних процесів. Облік таких витрат важливий для визначення вартості покращень та їх впливу на діяльність будівельного підприємства. 4) Вартість проектів: Великі будівельні проекти можуть мати значну тривалість та високі вартості. Облік витрат на поліпшення та ремонт у межах проектів вимагає точності та деталізації, щоб забезпечити адекватне фінансове управління. 5) Амортизація: витрати на поліпшення та ремонт впливають на обчислення амортизації основних засобів. Адекватний облік витрат дозволяє точніше визначити залишкову вартість активів та відображати їх зміни з часом.

Для ТОВ “ФРАНКО-БУД” запропоновано алгоритм внесення змін у облікову політику підприємства з метою виправлення прогалин в обліковій роботі за ділянкою обліку що стосується обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Особливу увагу приділено розгляду питання відображення витрат на поліпшення та ремонт у первинних документах

(Відомість дефектів на ремонт машини; Акт про виявлені дефекти устаткування; Дефектний акт тощо.

Встановлено порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на поліпшення та ремонт на ТОВ “ФРАНКО-БУД”. Так, в залежності від шляху виконання ремонтних робіт (якщо роботи виконують підрядні організації, то такі витрати відображаються за кредитом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”; якщо роботи виконуються власними силами – за кредитом рахунків 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”; 20 “Виробничі запаси”; 22 “Малоцінні швидкозношувані предмети”; 65 “Розрахунки за страхуванням”; 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” та Дебетом рахунків 9-го класу.

Щодо аналітичного обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів, то на ТОВ “ФРАНКО-БУД” цьому питанню не приділено достатньо уваги. Запропоновано витрати на технічне обслуговування на ТОВ “ФРАНКО-БУД”, здійснювати на окремих субрахунках відкритих до синтетичного рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, наприклад: 912 “Підтримання об’єктів основних засобів у робочому стані”, відповідно за дебетом цього рахунку буде показано накопичення таких витрат, а за кредитом списання.

Витрати на технічне обслуговування на ТОВ “ФРАНКО-БУД”, запропоновано здійснювати на окремих субрахунках відкритих до синтетичного рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, наприклад: 912 “Підтримання об’єктів основних засобів у робочому стані”, відповідно за дебетом цього рахунку буде показано накопичення таких витрат, а за кредитом списання.

Для відображення капітальних витрати як наслідок модернізації, реконструкції, добудови, дообладнання, модифікації окремих об’єктів основних засобів, то доцільно застосувати на ТОВ “ФРАНКО-БУД” субрахунок 156 “Поліпшення основних засобів” до рахунку 15 “Капітальні інвестиції”.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТОВ “ФРАНКО-БУД”

3.1. Організаційні аспекти внутрішнього аудиту витрат на поліпшення та ремонт основних засобів будівельних підприємств

Встановлено, що об'єкти основних засобів є важливими складовими елементами ресурсного потенціалу будь-яких підприємств, зокрема й будівельних. Їхня економічна суть й матеріально-речова структура відображають вагомість щодо функціонування і розвитку будівельного сектора, який зумовлює вплив і на інші сфери економіки. Проведення перевірки щодо реальної наявності й стану, витрат на ремонтні роботи й поліпшення об'єктів основних засобів є важливими завданнями аудиту основних засобів за умов обмеженості ресурсного забезпечення.

Слід відмітити, що у спеціальних літературних джерелах, тема внутрішнього аудиту об'єктів основних засобів висвітлена не тільки в теоретичній, але й у практичній формі. Суттєвий внесок в розроблення теоретичних основ і методичних підходів щодо проблем внутрішнього аудиту об'єктів основних засобів підприємств здійснили дослідники: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, М.Ф. Огійчук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Я. Савченко й ін. Але, питання методичних аспектів аудиту із врахуванням чинного законодавства й специфіки їх урахування в обліковій практиці підприємства за сучасних умов господарювання маю потребу в поглибленні дослідження цієї тематики.

Досліджено, об'єкти основних засобів формують значну підгрупу у активах великої кількості будівельних підприємств. Ступінь технічної оснащеності виробництв має забезпечуватися регулярним виконанням

ремонтних робіт й поліпшень. Зрозуміло, що під час здійснення аудиторської перевірки витрат щодо ремонтних робіт й поліпшень об'єктів основних засобів в практичній діяльності є одним з найбільш складних завдань.

З урахуванням цього, передусім, перед початком проведення перевірки, аудиторам потрібно точно визначитися з джерелами інформаційного забезпечення. Останні доцільно поділяти на джерела з нормативно-правовим характером (сюди слід віднести закони, постанови, інструкції, положення та ін.) й безпосередні джерела одержання доказової бази аудиту. Серед останніх можна виокремити накази на облікову політику, зокрема частини обліку об'єктів основних засобів (а саме, частина витрат щодо ремонту й поліпшень), накази керівництва підприємств щодо виведення об'єктів основних засобів із експлуатаційного стану, розпорядження (за допомогою них можливо визначити змістовну частину рішень щодо характеру й ознак виконуваних підприємствами робіт, котрі приймають його керівники із врахуванням наслідків оцінки ситуацій і значимості вказаних витрат), первинна документація (неодмінне ведення й зберігання котрої передбачається правилами організації бухгалтерського обліку, оскільки на основі їхньої інформації встановлюється якість ремонтних робіт основних засобів, витрати праці й затрати цінностей у ході ремонтних робіт, якість модернізаційних процедур), реєстри (за допомогою співставлення їхньої інформації із інформацією з первинної документації, Головної книги можливо визначити реалістичність значної кількості параметрів й відповідність їх визначеним нормативним значенням), звіти (одержуються дані щодо сумарної суми залишків необоротних активів, наявності об'єктів основних засобів за первісною вартістю станом на початок звітного періоду, прибуття впродовж року, вартості переоцінювання об'єктів, вибуття впродовж року, втрати у результаті зниження корисності, сума нарахованих амортизаційних сум впродовж року, тощо), доні й документи і попередніх аудиторських перевірок (встановлюється вчасність виправлення помилок, ліквідація недоліків, котрі

виявлено за підсумками попередніх контрольних процедур), підсумки проведених опитувань співробітників підприємства, інших осіб (для прикладу, представників інших організацій, котрі здійснювали ремонтні процедури щодо об'єктів основних засобів) та ін. [63]

Встановлено, що до нормативно-правових джерел аудиторських перевірок витрат, котрі пов'язані із ремонтними роботами й поліпшеннями основних засобів, можна віднести: НП(С)БО 7 “Основні засоби”, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів (розділ VI), Податковий кодекс України [2; 16; 5].

У результаті проведеного дослідження встановлено, що програми аудиторських перевірок щодо витрат на ремонтні роботи й поліпшення об'єктів основних засобів можуть мати наступні напрямки: установлення різновиду ремонтних робіт, поліпшень; визначення установлення способів їхнього виконання; перевірка правдивості застосування ресурсів на ремонтні роботи й поліпшення; порядок списування ремонтних ресурсів; контроль за правильністю складання відповідних документів, котрі свідчать про понесені витрати, які пов'язані із ремонтом, поліпшенням об'єктів основних засобів, правильністю їх відображення на рахунках обліку, із врахуванням норм чинного законодавства.

Варто відмітити, що вище вказано тільки головні напрямки аудиторських перевірок. Але, й об'єм, й змістовну частину, й послідовність їх виконання залежать від сукупності чинників, котрі характерні для всіх окремих підприємств. Мова йде про відповідну організаційно-правову форму підприємств, галузеву специфіку, підвиди й масштаби функціонування, кількість співробітників, обрана підсистема оподаткування; ступінь результативності облікової системи й внутрішньогосподарських контрольних процедур на підприємстві, кваліфікаційні характеристики й професіоналізм персоналу та ін. Найважливішу роль відіграє змістовне наповнення запитів й вимог, котрі формуються й ставляться до аудиторської перевірки керівництвом

підприємства, а також професіоналізм, компетентність й досвідченість аудиторів.

Варто звернути увагу на основні напрями аудиторської перевірки витрат щодо ремонту й поліпшень основних засобів із подальшим відображенням їхньої специфіки й проблеми імплементації в практичній діяльності. При цьому, слід відмітити, що порядок відображення в обліковій системі й аудиторські перевірки витрат щодо ремонту об'єктів основних засобів, а також перевірки щодо їх правильності зумовлюються специфічними чинниками. З урахуванням цього, аудитори повинні вияснити чи були на підприємстві основні засоби на початок року (як вище зазначалось, із фінансової звітності отримують дані про підсумкові залишки вартості основних засобів, котрі відображаються в балансі й Примітці до річної фінансової звітності) і вияснити, котрі основні засоби підлягали ремонту (власні або орендовані). Відіграє також важливу роль перевірка щодо встановлення різновиду процедур (ремонтні роботи або поліпшення), чи включаються вказані ремонтні роботи й поліпшення до складу майбутніх очікуваних вигод у результаті застосування об'єктів або забезпечують їх підтримку в експлуатаційному стані. Так, згідно із пНП(С)БО 7 сума вартості робіт, котрі зумовлюють зростання наступних первісно очікуваних вигод, відноситься до складу капітальних інвестицій із подальшим збільшенням суми первісної вартості об'єктів основних засобів [2].

При цьому, слід відмітити, що основою для визнання й включення в склад капітальних інвестицій витрат, котрі взаємопов'язані із покращенням основних засобів (до вказаних робіт можна віднести модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції та ін.) є збільшення терміну експлуатаційного застосування об'єктів, зростання якості продукції (робіт, послуг), що виробляються (надаються) цими об'єктами. Зазначимо, що в обліковій системі вказані витрати відносяться до складу собівартості за допомогою нарахування амортизаційних сум (відповідно до П(С)БО 16 "Витрати"). Отже, встановлено, що об'єктами аудиторських перевірок є записи, котрі відображаються за

дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” із деталізацією по відповідних субрахунках із подальшим списуванням із кредиту рахунку 15 “Капітальні інвестиції” в дебет рахунку 10 “Основні засоби”. Дослідження вищенаведених записів доцільно виконувати у розрізі відповідних об’єктів, що підлягають покращенню.

Згідно із НП(С)БО 7 витрати, котрі мають місце у процесі утримання об’єктів у експлуатаційному стані й одержання попередньо встановленої суми наступних економічних вигід у результаті їх застосування (технічного огляду, технічного обслуговування, ремонту та ін.), відносяться в склад витрат звітного періоду. З урахуванням цього об’єктами аудиторської перевірки є записи, котрі відображені за дебетом рахунку 23 “Виробництво”, чи рахунків класу 8 “Витрати за елементами” й 9 “Витрати діяльності”.

Відмітимо, що труднощі аудиторської процедури в зазначеному напрямку полягають у тому, що витрати щодо ремонту й поліпшень об’єктів основних засобів зумовлюють вплив на розмір податку на прибуток для його платників. Процедура визнання зазначених витрат із ціллю адміністрування податків є доволі іншою аніж правила врахування таких витрат відповідно до вимог НП(С)БО 7 “Основні засоби”. У тому випадку, коли витрати щодо ремонту основних засобів виробничого чи загальновиробничого характеру у повній мірі відносяться до складу собівартості прямо чи за допомогою розподілу загальновиробничих витрат на основі дати їх реалізації, то до складу витрат, котрі нараховують балансову вартість об’єктів основних засобів визначених підгруп включаються тільки ті витрати, котрі є вищими аніж 10 % узагальненої балансової вартості усіх підгруп основних засобів, котрі амортизуються на початку відповідного періоду. Відповідно, потрібно під час перевірок встановлювати правильність вказаних витрат, правдивість визначення відповідних сум поліпшень із об’єктами основних засобів.

Вважаємо за доцільне зауважити, що дослідник М.А. Толстих стверджує про наявність проблеми, котрі постає перед обліківцями у їхній практичній

діяльності стосовно потреби у використанні транзитних рахунків задля накопичення витрат, які стосуються ремонтних робіт основних засобів [64].

В тому випадку, коли наявними є орендовані основні засоби й відбуваються ремонтні роботи й поліпшення, аудиторам потрібно проконтролювати чи було враховано у складі балансової вартості ремонт орендованих об'єктів основних засобів відповідно до вимог п. 146.1 ст. 146 ПКУ (зокрема, визначено, що орендарі не враховують балансової вартості об'єктів оперативного лізингу (оренди), відповідно до котрої здійснюється облік в балансі орендодавців). Також, необхідно вивчати передумови орендних контрактів щодо визначення умов проведення ремонтних робіт й поліпшень. Особливе значення мають операції за договором оренди, строк дії котрих закінчився в звітному році, який підлягає перевірці. Зокрема, аудитори мають проконтролювати правдивість зростання сум [5]:

- витрат – на суми вартості, що амортизується, із вирахуванням вартості накопичених амортизаційних сум вказаних об'єктів основних засобів за умов повернення орендарями об'єктів лізингу чи оренд орендодавцям в результаті завершення строку дії договору);

- доходів, котрі зобов'язані визнавати підприємства-орендарі за тих умов, коли орендодавці здійснюють компенсацію витрат, котрі понесені орендарями щодо ремонтних робіт чи поліпшень об'єктів оперативної оренди чи лізингу, при чому відповідно до дати їхнього визнання із врахуванням норм, котрі визначені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

У тому випадку, коли ремонтні роботи щодо основних засобів здійснювалися за допомогою господарського способу, то завданнями аудиторів є здійснити перевірку обсягу будівельно-ремонтних ресурсів, об'єм списаних ресурсів щодо об'єктів й відповідність нормативам списування, якісні характеристики ресурсів, процедура оцінювання будівельно-ремонтних матеріалів під час списування; послідовність відображення списуваних ресурсів на рахунках обліку, вчасність здійснення ремонтів [2]. У тому випадку,

коли ремонтні роботи виконуються сторонньою організацією (підприємством), то аудиторам доцільно установити правдивість складених контрактів, проектно-кошторисних документів щодо виконання ремонту, встановити ймовірність завищування об'ємів ремонту. При цьому, дуже часто для здійснення вказаних прийомів можуть додатково долучатись експерти.

Варто відмітити, що суттєві витрати на ремонтні роботи чи покращення об'єктів основних засобів можуть впливати на недостатній рівень запасів оборотних засобів, що у свою чергу, матиме негативний вплив на фінансове становище підприємства [65]. Відповідно, керівники підприємств приймають рішення щодо отримання банківських позик. Тому, при цьому, потрібно проконтролювати правдивість відображення процентів за кредитами, які використовуються для реалізації ремонтних робіт щодо основних засобів. Ключовим джерелом аудиторської доказової бази у цій ситуації є Наказ про облікову політику. Зокрема, у випадку, коли в обліковій політиці підприємств передбачається капіталізація фінансових витрат (згідно із П(С)БО 31 “Фінансові витрати”) [66], взаємопов'язаних з ремонтними роботами щодо основних засобів, то віднесення до суми первісної вартості об'єктів основних засобів оплачених процентів за кредитними зобов'язаннями, котрі по факту виконано в момент придбання, формування вказаних об'єктів основних засобів, і будуть визнаватись правомірними. Але, у випадку, коли в Наказі щодо облікової політики про вказану ситуацію не зазначається, то необхідно дотримуватись вимог п. 141.1 ст. 141 ПКУ [5] щодо виплат процентів за кредитами, котрі пов'язані із придбанням, формуванням, ремонтом об'єктів основних засобів під час визначення об'єктів оподаткування податку на прибуток потрібно відображати в структурі витрат звітного періоду їхнього нарахування.

Таким чином, за підсумками проведеного дослідження можемо констатувати, аудиторські перевірки витрат щодо ремонту й поліпшень основних засобів являються не простою процедурою й відзначаються рядом

характеристик, котрі в основному, зумовлюються вимогами чинних податкових нормативних актів й специфікою ведення обліку процедур з поліпшення й ремонтних робіт щодо основних засобів і їхнього впливу на оцінювання суми вартості об'єктів. Варто відзначити, що від підсумків проведених аудиторських процедур, тобто встановлення правдивості витрат щодо ремонту й поліпшень основних засобів, залежатиме правдивість встановлення фінансових результатів у обліковій системі підприємства й правдивість встановлення об'єктів оподаткування щодо податку на прибуток, в чому, мають зацікавленість власник й керівник підприємства.

3.2. Процедура проведення внутрішнього аудиту витрат на поліпшення та ремонт основних засобів

Задля підтримання основних засобів в експлуатаційному стані підприємство має постійно здійснюють витрати з метою забезпечення їх відновлення із певним частковим значенням. Нерівномірний знос відповідних деталей, котрі відносяться до складу відповідних об'єктів, мають потребу в розробці специфічної підсистеми планово-попереджувальних ремонтів устаткування. При цьому, варто відмітити, що підсистема планово-попереджувальних ремонтів дає змогу здійснювати планування не лише виробництва ремонтної діяльності, а й тривалість виконуваних робіт щодо устаткування, передчасне резервування запасних частин, потрібних із ціллю виконання ремонтних робіт, а також здійснювати нормування витрат ресурсного забезпечення підприємства, а саме матеріального, трудового й фінансового забезпечення. Слід відзначити, що витрати на ремонтні роботи на підприємстві передбачають суттєві суми. З урахування вищезазначеного, контрольні процедури щодо застосування коштів на поточні й капітальні ремонтні роботи відіграють особливу роль [67].

У результаті проведеного дослідження встановлено, що джерела аудитних процедур, в частині виокремленої проблематики, можна визначити наступні: Головна книга; періодичні й річні звіти; річний план ремонтних робіт; план фінансування ремонтних робіт; кошторисно-технічні документи на виконання ремонтних робіт; акт контрольних замірів здійсненого ремонту; дефектна відомість; підрядні угоди щодо виконання ремонтних робіт із графіком планово-попереджувального ремонту; матеріальний звіт відповідальних осіб у процесі виробництва ремонтних робіт; первісна документація щодо нарахування заробітної плати щодо виконаних ремонтних робіт та ін. [68; 69].

Варто зазначити, що аудитори мають розуміти, що капітальний ремонт передбачає паралельне заміщення усіх вузлів й деталей, котрі є зношеними, що взаємопов'язано традиційно з розкладанням об'єкта, котрий піддається ремонту. При цьому, регулярність виконання капітального ремонту має становити понад рік. У свою чергу, поточний ремонт передбачає процедури із виправлення чи заміни відокремлених вузлів або деталей задля підтримання об'єкта в експлуатаційному стані.

Визначено, що аудиторська перевірка із визначеної тематики повинна розпочинатись з перевіряння правдивості формування плану ремонтних робіт й кошторисно-технічних документів. Під час виконання аудиторської перевірки ремонтних робіт основних засобів потрібно перевіряти правдивість формування планів, що формуються у розрізі різних видів основних засобів, котрі мають підлягати ремонтним процедурам, у грошовому вимірнику, із врахуванням підсистеми планово-попереджувальних ремонтних робіт, котра розроблена на підприємствах на основі технічної характеристики основних засобів, передумов їх використання й інших факторів. Така підсистема передбачає обслуговування об'єктів основних засобів, виконання поточного й середнього ремонту, а також капітального й ремонту відокремлених об'єктів основних засобів. Плани ремонтних робіт й підсистема планово-попереджувальних ремонтних процедур

має затверджуватись керівництвом підприємств [70; 71].

У процесі здійснення перевірки правдивості формування планів капітального ремонту доцільно особливу увагу акцентувати на те, чи існують випадки розпорошення коштів у розрізі чисельних об'єктів, або виділені кошти направлено передусім на перехідний об'єкт. Крім цього, необхідно звернути увагу на якісні характеристики кошторисно-технічних документів. А саме, чи застосовувались у процесі її формування реальні контрактні ціни, нормативи витрат, тарифні розцінки, прејскурантні й калькуляційні дані, установлені задля реалізації капітальних ремонтних робіт. Наступним кроком потрібно виконати перевірку щодо того, чи здійснені впродовж перевірки планові заходи з поточних і капітальних ремонтних робіт у розрізі натуральних параметрів. У тому випадку, коли за відповідними об'єктами планові показники не здійснені чи узагалі за цим об'єктом не розпочинався ремонт, потрібно установити причини такої ситуації і звичайно відповідальних осіб. На основі відповідної первинної документації необхідно переконатися, чи здійснено оприбуткування в обліку матеріальних цінностей, отриманих під час розроблення об'єктів, котрі призначаються для капітальних ремонтних робіт. Крім цього, необхідно проконтролювати не лише повноту їх оприбуткування, а й вірність їх оцінки.

Слід відмітити, що в ході здійснення капітальних ремонтних робіт щодо машин, транспортних засобів й обладнання на основі господарського способу необхідно перевірити правдивість операцій щодо списування матеріальних й трудових витрат щодо ремонтних робіт й здійснення запланованих завдань стосовно зменшення собівартості здійснених ремонтних робіт. Задля такої ситуації, первинна документація щодо відпуску матеріальних цінностей із складських приміщень, а також наряди щодо здійснення робіт порівнюються у розрізі найменувань й кількості деталей, вузлів й інших запасних частин, котрі передбачені на капітальні ремонтні роботи об'єктів у кошторисно-технічних документах. При потребі може проводитись (із залученням фахівців) контрольний замір робіт на об'єктах капітального й поточного ремонту. За

підсумками контрольного заміру на відокремлених об'єктах, за підтвердженням аудиторської практики, установлюють приписки об'ємів не здійснених ремонтів й, в результаті такої ситуації, незаконне списування матеріалів, наявність надлишково нарахованої заробітної плати [72].

Відмітимо, що здійснюючи перевірку щодо правдивості списування цегли в ході здійснення ремонтно-будівельних процедур, аудитори мають враховувати, що переміщення цегли навалом у відкритих транспортних засобах є забороненим, а місце здійснення розвантаження має бути захищеним від вітрів і опадів, крім цього, встановити, чи допускалось переміщування цегли різноманітних марок. У тому випадку, коли такі випадки мали місце, то дозування цегли має здійснюватися так, як і цегли з нижчою маркою.

У ході виконання перевірки правдивості списування паливно-мастильних матеріалів доцільно в'ясувати, чи вказано їх фактичні затрати у рапортах робіт транспортних засобів, чи порівнюються вони із нормативними значеннями й інформацією у матеріально-технічній звітності. Крім цього, потрібно порівняти фактичні затрати окремих видів нафтопродуктів із об'ємами виконаних робіт відповідними транспортними засобами [73].

За умов встановлення причини понесених перевитрат матеріальних цінностей в складських приміщеннях, будівельних ремонтних майданчиках й місцях розвантажування доцільно в'ясувати, чи наявними є на будівельно-ремонтних майданчиках зіпсовані будівельні матеріали, бій цегли, затверділа цегла, алебастр, розбиті сантехнічні прилади, розбиті й браковані деталі з бетону; чи були факти порушень правил щодо переміщення й складування віконного скла й ін. При цьому, число зіпсованого будівельного матеріалу, що знаходиться в складських приміщеннях й майданчиках, а також їх вартість встановлюються аудиторами в присутності керівництва відділів з капітального будівництва підприємств і відповідальних осіб. Підсумки такої перевірки необхідно оформлювати проміжними актами [74].

Потрібно здійснити перевірку того, чи наявними є випадки врахування в

склад капітального й поточного ремонту витрати, котрі необхідно враховувати до складу витрат щодо капітальних вкладень чи на рахунках невиробничої характеру (а саме, дитячі садки, житлово-комунальне господарство підприємств та ін.).

Аудитори мають усвідомлювати, що аналітичний облік витрат на ремонтні роботи необхідно вести за статтям у розрізі відповідних об'єктів, що ремонтуються відокремлено за місцями їх розташування (у розрізі цехів, служб).

Аудитори також повинні перевіряти, чи зазначаються у первинній документації витрат матеріалів, запасних частин, нарахування заробітної плати у розрізі шифрів об'єктів, що піддаються ремонту [75].

У тому випадку, коли ремонтні роботи щодо основних засобів здійснюються за допомогою підрядного способу, то аудитори мають перевіряти наявність договорів, правдивість їх оформлення й вчасність розрахункових операцій. В цій ситуації, необхідно звернути увагу на те, чи були оплачені рахунки щодо робіт, котрі по факту не виконані, чи щодо робіт, котрі відносяться до капітальних вкладень.

Встановлено, що терміни реалізації капітальних ремонтних робіт, вчасність кінцевих розрахунків, кошторисна вартість фактично здійсненого об'єму процедур й фактична собівартість капітальних ремонтних робіт встановлюється на основі актів приймання-передачі відремонтованих об'єктів основних засобів.

Слід відмітити, що в процесі здійснення аудиту щодо поточних ремонтних робіт передусім потрібно ознайомитись із плановими документами і графіками здійснення ремонтних робіт у цілому по підприємстві й його відокремлених одиниць, а також здійснити оцінку їх здійснення. У тому випадку, коли встановлено факт недотримання плану поточних ремонтних робіт, потрібно встановити причини й відповідальних осіб [76].

Під час аудиторських процедур доцільно здійснювати огляд об'єкта, що

підлягає ремонту у натурі, здійснювати за потреби контрольні процедури щодо дефектів агрегатів, деталей, конструктивних компонентів, призначати технічні експертизи кошторисів, виконати контрольний замір здійснюваних процедур. За допомогою таких прийомів визначають не лише порушення, а й зловживання. До типових можна віднести: не встановлення рівня зносу відповідних конструктивних компонентів, вузлів, агрегатів й деталей; списування в склад витрат на ремонтні роботи й привласнення відповідними особами запасних частин й будівельних матеріалів, формування фіктивно оформлених нарядів щодо робіт, котрі по факту не здійснені та ін. [77].

Варто зауважити, що у ході виконання аудиторської перевірки щодо досліджуваного тематики необхідно здійснити окремі процедури перевірки витрати щодо ремонту орендованих основних засобів. Із такою ціллю застосовують угоду оренди, у якій зазначаються: умови проведення розрахунків щодо застосування орендованих об'єктів основних засобів; процедура виконання їх капітального й поточного ремонт та джерел фінансування такого складу витрат.

У тому випадку, коли витрати щодо капітального ремонту основних засобів несе орендодавець, то останній включає такі витрати за загальною процедурою, що встановлена щодо відображення витрат з капітального ремонту. При цьому, витрати на виконання капітального ремонту, котрий здійснюється орендарем, мають відображатись на рах. 15 “Капітальні інвестиції”, й амортизуватись впродовж терміну оренди й списуватись в склад витрат підприємств після завершення терміну оренди [78].

Таким чином, за підсумками проведеного дослідження можемо резюмувати, що аудитори повинні формувати рекомендації стосовно найбільш раціонального застосування коштів на ремонтні роботи (за умов виявлення порушень) на основі найбільш оптимального порівняння різноманітних підвидів ремонтних робіт; доцільності ремонтних робіт щодо фізично і морально застарілих об'єктів основних засобів; використання прискорених

прийомів амортизації у розрізі окремих видів об'єктів, котрі в найближчий термін можуть стати морально застарілими та ін.

3.3. Удосконалення аудиту витрат на поліпшення та ремонт основних засобів

Як уже зрозуміло з попередніх розділів дипломної роботи, об'єкти основних засобів є одними із найбільш важливих компонентів активів підприємств. Однак, не рідко через їхню значну кількість й постійне надходження-вибуття, підприємства можуть неякісно здійснювати їхній облік, в т.ч. й щодо обліку витрат на ремонт та поліпшення.. З урахуванням цього, надзвичайно важливим є те, що під час аудиторської перевірки основних засобів, потрібно дослідити належним чином їх для того, щоб можна було уникнути типових помилок і забезпечити удосконалення їх обліку на підприємстві.

При цьому, всі аудитори самостійно розробляють загальну схему аудиторської перевірки щодо правдивості обліку основних засобів на підприємстві, у тому числі й щодо витрат на ремонт й поліпшення основних засобів, а тому вони розробляють власноруч форми задля спрощення процедури перевірки й полегшення усвідомлення, що поліпшення таких форм суттєво знизить затрати часу на перевірку аудитором [79].

Тому добре представлені дані стосовно обліку витрат на ремонт й поліпшення основних засобів і правдиві суми, які наведені у фінансових звітах спроможні поліпшити фінансові індикатори підприємств і їх стан у загальному.

Вважаємо за доцільне запропонувати з ціллю вдосконалення аудиторських перевірок витрат на ремонт і поліпшення основних засобів на підприємстві скласти графік щодо документообігу із обліку основних засобів у цілому, оскільки встановлення правильності понесених витрат на ремонт і

поліпшення основних засобів, також передбачає перевірку правильності відображення об'єктів у балансі на початок і кінець періоду, їхній рух, нарахування амортизації, встановлення того факту чи об'єкти є власними чи орендованими, а також здійснення переоцінки основних засобів після капітальних ремонтів. Запропонований графік наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Графік документообігу для удосконалення аудиторської перевірки
основних засобів**

Назва документу	Складання і передача документа		Оперативна служба, яка використовує або обробляє документ		Надходження документу до бухгалтерської служби, його обробка та узагальнення даних		
	відповідальний за своєчасне та якісне складання і передачу документу	строки передачі первинного документу, на обробку і використання даних	служба, що прийняла документ	кому і коли передається документ	час приймання документу	обробка документу і узагальнення його даних	кому і в які строки передається документ
1	2	3	4	5	6	7	8
Рахунок постачальника на оплату за основні засоби	Зав. відділом матеріального постачання	В день отримання	Відділ матеріально-технічного постачання	Бух. службі	Щодня до 16.00	Оплата або підготовка відмови від оплати	На другий день після отримання матеріалів завідувачу складом
ОЗ-1 «Акт приймання-передачі основних засобів»	Комірник на час надходження основних засобів	В день отримання	Відділ матеріально-технічного постачання	Бух. службі кожного 5-го, 9-го, 13-го числа	Щодня до 17.00	Контроль за змістом, визначенням цін	Бухгалтеру по обліку основних засобів не пізніше другого дня після отримання
ОЗ-1 «Акт внутрішнього переміщення основних засобів», Вимога на відпуск, внутрішнє переміщення основних засобів	Комірник при передачі основних засобів матеріально-відповідальній особі	В день отримання	Відділ матеріально-технічного постачання	Бух. службі не пізніше другого дня після отримання	Щодня до 17.00	Запис до облікових регістрів	Поточний архів кожного 6-го числа

Джерело: складено на основі [80; 81].

У графіку наводиться число примірників відповідних документів, котрі потрібні для формування відповідних господарських операцій; відповідальних

осіб за відповідні види робіт й час їх здійснення. При цьому, слід відмітити, що графік, розроблено у розрізі різних видів документів, а графік праці бухгалтерів щодо обліку основних засобів деталізовано, конкретизовано графіком, а тому спільно із ним встановлюють допустиму структуру працівників, котрих задіяно до процесу формування відповідних документів. Запропонований підхід до здійснення організації документообігу дасть змогу збільшити ефективність системи обліку [80; 81].

Варто відмітити, що значною проблемою є документування процедур аудитором, так, як це може неоднозначно трактуватись різними спеціалістами. З урахуванням цього, у межах удосконалення аудиторської процедури, аудитори передбачати той факт, що робочими документами будуть користуватись, для прикладу, інші аудитори, котрі мають інший досвід діяльності в аудиторській сфері. Тому, вивчивши робочі документи, інші аудитори мають змогти усвідомити головну суть здійсненої перевірки й ухвалених рішень в результаті її проведення без встановлення додаткових деталізацій прийомів перевірки. Відповідно, робочі аудиторські документи повинні бути зрозумілими для інших користувачів. Велика кількість проблем аудиторських перевірок щодо операцій із основними засобами підприємства утворюються перш за все у зв'язку із недосконалістю облікової системи.

З урахуванням вищенаведеного, задля вдосконалення аудиторської перевірки витрат на ремонт й поліпшення основних засобів, та у цілому обліку основних засобів, можливо застосовувати такий тест для внутрішнього аудиту основних засобів, котрий продемонстровано в табл. 3.2.

Слід відзначити, що запровадження наведеного тесту внутрішнього аудиту дасть змогу одержати відповідну інформацію щодо обліку основних засобів на підприємстві, а також витрат на ремонт і поліпшення основних засобів, що потрібно ураховувати під час визначення етапів, програм, прийомів здійснення аудиторської перевірки витрат на ремонт і поліпшення основних засобів на підприємстві [82]. З урахуванням цього, можемо пропонувати

застосовувати такий план аудиторської перевірки основних засобів, котрий наведено у табл.3.3.

Таблиця 3.2

Тест внутрішнього контролю основних засобів і витрат на ремонт і поліпшення основних засобів на підприємстві

№	Зміст тесту	Варіант відповіді			Повна відповідь аудитора
		Так	Ні	Дані Відсутні	
1	2	3	4	5	6
1	Підприємство веде звичайну діяльність?				
2	Чи використовується для автоматизації бухгалтерського обліку основних засобів комп'ютерна програма?				
3	Чи є на підприємстві відповідальний за ведення обліку основних засобів?				
4	Чи за кожним працівником закріплені основні засоби?				
5	Наявність та склад на підприємстві інвентаризаційної комісії?				
6	Чи проводилась аудиторська перевірка у цьому році?				
7	Чи були виявлені аудиторами порушення?				
8	Чи правильно і своєчасно відображається інформація про первісну вартість об'єкта основних засобів?				
90	Яким методом підприємство нараховує амортизацію основних засобів на підприємстві?				
10	Чи правильно застосовуються методи нарахування амортизації?				
11	Чи правильно розраховані суми амортизації?				

12	Чи правильно застосовуються форми первинної облікової документації для відображення: - ремонтних робіт; - модернізації, реконструкції основних засобів				
13	Чи своєчасно проводиться інвентаризація основних засобів?				
14	Чи проводиться на підприємстві переоцінка основних засобів?				

Джерело: складено на основі [82].

Таблиця 3.3

Удосконалений план аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів

№	Найменування робіт	Термін виконання	Тривалість днів	Процедури	Дані для аудиту
1	2	3	4	5	6
1	Підготовчий етап			Ознайомлення, дослідження, вивчення документів	Ксерокопії основних документів (накладні, Ф №ОЗ-1, акти вибуття)
2	Основний етап			Вибіркова перевірка	Ксерокопії основних документів (накладні, Ф №ОЗ-1, акти вибуття)
3	Заключний етап			Формування висновків	Аудиторський висновок, звіт (за замовленням), рекомендації

Джерело: складено на основі [82; 83].

Відмітимо, що вдосконалення методичних прийомів щодо здійснення аудиторської перевірки витрат на ремонт і поліпшення основних засобів на підприємстві має важливе значення для ефективної діяльності підприємства і

формування звітів для відповідних стейкхолдерів. Це надалі зумовлює потребу у вивченні системи аудиту на підприємстві з урахування міжнародних стандартів [83]. Представлення оцінювання щодо функціонування підсистеми аудиту уможливить визначення необхідності упровадження такої служби. Відповідно вдосконалена програми аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів, що представлено у таблиці 3.4 дасть змогу суттєво знизити затрати часу аудитора й поліпшить процедуру перевірки.

Таблиця 3.4

Удосконалена програма аудиту основних засобів

№	Перелік процедур	Період	Назва робочих документів аудитора	Висновок	Примітки
1	2	3	5	6	7
1	Вивчення: - облікової політики; - сфер діяльності підприємства; - структура управління, склад бухгалтерії, наявність бухгалтера з обліку основних засобів		Наказ про облікову політику, графік документообігу щодо обліку основних засобів, посадові інструкції, інше	Наявність або відсутність порушень	Ксерокопії основних документів
2	Перевірка документального оформлення операцій з основними засобами		Всі первинні документи з обліку основних засобів (видаткова накладна, акт приймання-передачі ОЗ (форма №ОЗ-1), акт на списання основних засобів (форма №ОЗ-3))	Наявність або відсутність порушень	Ксерокопії основних документів
3	Перевірка правильності надходження основних засобів		Всі первинні документи з обліку основних засобів, договори з МВО	Наявність або відсутність порушень	Ксерокопії основних документів
	Перевірка		Регістри	Наявність	Ксерокопії

4	правильності оцінки та переоцінки основних засобів		аналітичного обліку основних засобів (інвентарна картка обліку основних засобів)	або відсутність порушень	основних документів
5	Перевірка правильності відображення основних засобів в обліку		Всі первинні документи з обліку основних засобів	Наявність або відсутність порушень	Ксерокопії основних документів
6	Перевірка фактичної наявності основних засобів		Інвентарний список основних засобів, дані останньої інвентаризації	Наявність або відсутність порушень	Ксерокопії основних документів
7	Перевірка правильності відображення й оформлення операцій з: - руху основних засобів; - ремонту основних засобів; - модернізації основних засобів; - реконструкції основних засобів		Інвентарна картка обліку, акт приймання-передачі відремонтованих основних засобів, договори, акт виконаних робіт	Наявність або відсутність порушень	Ксерокопії основних документів
8	Аудит правильності відображення вибуття основних засобів		Наказ, акт списання, картка обліку руху основних засобів	Наявність або відсутність порушень	Ксерокопії основних документів
9	Перевірка нарахування та списання амортизаційних відрахувань основних засобів		Оборотно-сальдова відомість по рах. 13, відомість нарахування амортизації, розрахунки бухгалтерії	Наявність або відсутність порушень	Ксерокопії основних документів
10	Інвентаризація основних засобів, перевірка наказу про інвентаризаційну комісію, договорів з		Акт про інвентаризацію, наказ про інвентаризаційну комісію, інші	Наявність або відсутність порушень	Ксерокопії основних документів

	відповідальними особами		первинні Документи		
11	Перевірка даних синтетичного та аналітичного обліку основних засобів		Дані щодо основних засобів	Наявність або відсутність порушень	Ксерокопії основних документів
12	Групування результатів аудиту та формування аудиторського висновку		Всі робочі документи аудитора, зібрані дані	Наявність або відсутність порушень	Ксерокопії основних документів
13	Надання рекомендацій з покращення обліку				

Джерело: складено на основі [82; 83].

Таким чином, у результаті проведеного дослідження можемо відмітити, що вдосконалення програми проведення аудиторської перевірки витрат на ремонт і поліпшення основних засобів на підприємстві має особливе значення і зумовлює вплив на ефективність діяльності підприємств й складання звітності для стейкхолдерів. Виникнення помилок у обліку основних засобів може зумовити некоректне відображення фінансових результатів у звітності. З урахуванням цього, для підприємства позитивним є замовлення аудиту.

При цьому, складений графік документообігу задля вдосконалення аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів, складений тест внутрішнього контролю за основними засобами, представлений вдосконалений план і програма аудиторської перевірки витрат на ремонт і поліпшення основних засобів, все це дасть змогу аудиторам надавати підприємствам більш повне і якісне інформаційне забезпечення, що можна застосувати у процесі удосконалення обліку основних засобів.

Отже, запропоновані пропозиції щодо вдосконалення аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів на підприємствах дадуть змогу покращити процедуру перевірки основних засобів у загальному.

Висновки до третього розділу

За підсумками проведеного дослідження у третьому розділі, можна сформулювати наступні висновки.

Встановлено, що аудиторські перевірки витрат щодо ремонту й поліпшень основних засобів являються не простою процедурою й відзначаються рядом характеристик, котрі в основному, зумовлюються вимогами чинних податкових нормативних актів й специфікою ведення обліку процедур з поліпшення й ремонтних робіт щодо основних засобів і їхнього впливу на оцінювання суми вартості об'єктів. Варто відзначити, що від підсумків проведених аудиторських процедур, тобто встановлення правдивості витрат щодо ремонту й поліпшень основних засобів, залежатиме правдивість встановлення фінансових результатів у обліковій системі підприємства й правдивість встановлення об'єктів оподаткування щодо податку на прибуток, в чому, мають зацікавленість власник й керівник підприємства.

Досліджено, що аудитори повинні формувати рекомендації стосовно найбільш раціонального застосування коштів на ремонтні роботи (за умов виявлення порушень) на основі найбільш оптимального порівняння різноманітних підвидів ремонтних робіт; доцільності ремонтних робіт щодо фізично і морально застарілих об'єктів основних засобів; використання прискорених прийомів амортизації у розрізі окремих видів об'єктів, котрі в найближчий термін можуть стати морально застарілими та ін.

Вдосконалення програми проведення аудиторської перевірки витрат на ремонт і поліпшення основних засобів на підприємстві має особливе значення і зумовлює вплив на ефективність діяльності підприємств й складання звітності для стейкхолдерів. Виникнення помилок у обліку основних засобів може зумовити некоректне відображення фінансових результатів у звітності. З урахуванням цього, для підприємства позитивним є замовлення аудиту.

ВИСНОВКИ

Досліджено поняття основних засобів будівельних підприємств як об'єкта бухгалтерського обліку й контролю та наведено економічну сутність витрат на їх поліпшення та ремонт. Так, основні засоби є засобами праці, які використовують в процесі житлового чи нежитлового будівництва; також вони є об'єктом нарахування амортизації залежно від напряму використання; а також об'єктом здійснення технічного нагляду, обслуговування, поліпшення та ремонту. Основні засоби будівельних підприємств як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю слід розглядати виходячи із видів, які безпосередньо використовують підприємства галузі. Основні засоби будівельних підприємств є різноманітними, але базовими є такі типи машин та обладнання: тракторна техніка, транспортні засоби і вантажопідйомні самохідні агрегати, до яких використовують змінні навісні механізми (ковші різних типів, монтажні кошики, вила тощо).

Умови експлуатації основних засобів значно впливають на обсяги і частоту виникнення витрат на поліпшення та ремонт основних засобів. На будівельних підприємства основні засоби піддаються експлуатації, яка підсилена впливом кліматичних умов, адже будівельна техніка специфічна й велика частка використовується ззовні. Це спричиняє виникнення значної питомої ваги витрат на поліпшення та ремонт, що впливає на собівартість будівельно-монтажних робіт.

Різниця між поліпшенням та ремонтом основних засобів полягає в тому, що поліпшення збільшує вартість та термін корисного використання основних засобів, тоді як ремонт лише відновлює їх робочий стан. Витрати на ремонт та поліпшення можуть включати витрати матеріалів та сировини, комплектуючих, деталей, змінних вузлів та механізмів, запасних частин чи інших матеріалів, палива й електроенергії, заробітна плата працівникам та нарахування єдиного соціального внеску тощо.

Встановлено особливості відображення в обліку витрат на здійснення

поліпшень та ремонтів: витрати на здійснення ремонту включаються до складу витрат звітного періоду, а витрати на капітальний ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, а саме у випадку, якщо витрати на капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів й очікується зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Витрати на поліпшення основних засобів включають у первісну вартість об'єкта основних засобів.

Досліджено нормативно-правове та внутрішнє регулювання обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів за такими рівнями: 1) законодавчий 2) нормативний 3) методичний 4) організаційний рівні (облікова політика підприємства).

У першому розділі також наведено класифікацію основних засобів як необхідної умови достовірного їх відображення в обліку, контролю та є основою для нарахування амортизації. Також наведено класифікацію ремонтів та поліпшень як основи визнання витрат на їх здійснення (за видами: поточні та капітальні ремонти); за способами здійснення: ремонти, що виконуються: господарським способом; підрядним способом; змішаним способом; за відношенням до плану (планово-запобіжні ремонти та позапланові ремонти).

Встановлено що діяльність будівельних підприємств має значний вплив на організацію обліку витрат з поліпшення та ремонту основних засобів з кількох аспектах: 1) обсяг робіт: будівельні підприємства часто здійснюють значний обсяг діяльності, пов'язаний зі спорудженням, модернізацією та ремонтом будівель та інфраструктури. Це призводить до інтенсивного використання основних засобів та, відповідно, збільшення витрат на їх поліпшення та ремонт. 2) різноманітність робіт: будівництво включає різноманітні види робіт, від будівництва нових будівель до капітальних та поточних ремонтів. Це вимагає детального обліку витрат на кожен вид робіт з

метою належного відображення вартості та стану основних засобів. 3) поліпшення та модернізація: Видатки на поліпшення та модернізацію основних засобів можуть включати в себе заміну застарілої техніки, підвищення продуктивності та покращення ефективності будівельних процесів. Облік таких витрат важливий для визначення вартості покращень та їх впливу на діяльність будівельного підприємства. 4) вартість проєктів: великі будівельні проєкти можуть мати значну тривалість та високі вартості. Облік витрат на поліпшення та ремонт у межах проєктів вимагає точності та деталізації, щоб забезпечити адекватне фінансове управління. 5) амортизація: витрати на поліпшення та ремонт впливають на обчислення амортизації основних засобів. адекватний облік витрат дозволяє точніше визначити залишкову вартість активів та відображати їх зміни з часом.

Для ТОВ “ФРАНКО-БУД” запропоновано алгоритм внесення змін у облікову політику підприємства з метою виправлення прогалин в обліковій роботі за ділянкою обліку що стосується обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Особливу увагу приділено розгляду питання відображення витрат на поліпшення та ремонт у первинних документах (Відомість дефектів на ремонт машини; Акт про виявлені дефекти устаткування; Дефектний акт тощо).

Встановлено порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на поліпшення та ремонт на ТОВ “ФРАНКО-БУД”. Так, в залежності від шляху виконання ремонтних робіт (якщо роботи виконують підрядні організації, то такі витрати відображаються за кредитом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”; якщо роботи виконуються власними силами – за кредитом рахунків 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”; 20 “Виробничі запаси”; 22 “Малоцінні швидкозношувані предмети”; 65 “Розрахунки за страхуванням”; 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” та Дебетом рахунків 9-го класу.

Щодо аналітичного обліку витрат на поліпшення та ремонт основних

засобів, то запропоновано витрати на технічне обслуговування на ТОВ “ФРАНКО-БУД”, здійснювати на окремих субрахунках відкритих до синтетичного рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, наприклад: 912 “Підтримання об’єктів основних засобів у робочому стані”, відповідно за дебетом цього рахунку буде показано накопичення таких витрат, а за кредитом списання.

Витрати на технічне обслуговування на ТОВ “ФРАНКО-БУД”, запропоновано здійснювати на окремих субрахунках відкритих до синтетичного рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, наприклад: 912 “Підтримання об’єктів основних засобів у робочому стані”, відповідно за дебетом цього рахунку буде показано накопичення таких витрат, а за кредитом списання.

Для відображення капітальних витрати як наслідок модернізації, реконструкції, добудови, дообладнання, модифікації окремих об’єктів основних засобів, то доцільно застосувати на ТОВ “ФРАНКО-БУД” субрахунок 156 “Поліпшення основних засобів” до рахунку 15 “Капітальні інвестиції”.

Досліджено, що аудитори повинні формувати рекомендації стосовно найбільш раціонального застосування коштів на ремонтні роботи (за умов виявлення порушень) на основі найбільш оптимального порівняння різноманітних підвидів ремонтних робіт; доцільності ремонтних робіт щодо фізично і морально застарілих об’єктів основних засобів; використання прискорених прийомів амортизації у розрізі окремих видів об’єктів, котрі в найближчий термін можуть стати морально застарілими та ін.

Вдосконалення програми проведення аудиторської перевірки витрат на ремонт і поліпшення основних засобів на підприємстві має особливе значення і зумовлює вплив на ефективність діяльності підприємств й складання звітності для стейкхолдерів. Виникнення помилок у обліку основних засобів може зумовити некоректне відображення фінансових результатів у звітності. З урахуванням цього, для підприємства позитивним є замовлення аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Головачко В.М. Облік витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Науковий вісник НУБіП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. 2014. С. 43-48.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 “Основні засоби”: сайт Верховної ради України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати”: сайт Верховної ради України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: сайт Верховної ради України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] : сайт Верховної ради України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
6. Голов С. Ф., Костюченко В.Н. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / С. К.: Екаутінг, 2013. 384 с.
7. Бойко В.М., Вашків П.Г. Бізнес: словник-довідник. К.: Україна, 2015. 56 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ЖІТІ, 2016. 608 с.
9. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Завгородній., Г.Л. Вознюк. К.: Знання, 2017. 1072 с.
10. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 407 с.
11. Михайлов А. М. основні засоби: визначення та класифікація/ А. М. Михайлов//Вісник СДАУ. 2013. Вип1(10). С 156 – 159.
12. Кірейцев Г.Г. фінанси підприємств:[Навч. посібник]/ Г.Г. Кірейцев, Н.Г. Виговська, О.М. Петрук. Житомир: ЖТІ, 2013.-272

13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

14. Мужевич Н. В. Класифікація будівельної техніки: суть та новітні ознаки. Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть : Тези доп. VI Міжнар. наук-теорет. конф. студ., асп. і молодих вчених / [відп. ред. З. В. Гуцайлюк]. Тернопіль, 2008. С. 203–204

15. Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови / В.Т. Бусел. Київ, Ірпінь: Перун, 2005. 1728 с., с. 341.

16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30 вересня 2003 р. № 561 [Електронний ресурс] : сайт Міністерства фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua>

17. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості ; затв. наказом М-ва промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. К.: ДП “Інформаційно-аналітичне агенство”, 2007. 305 с.

18. Семеген Л. Методика обліку витрат на поліпшення та утримання інших необоротних матеріальних активів. Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 321-325.

19. Самчик М.Ю. Особливості бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія Економічні науки. 2011. № 4 (58). С. 129-133.

20. Головачко В.М. Методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка. 2014. № 2 (2). С. 95-98.

21. Карєв В. Деякі аспекти застосування пунктів 14 і 15 П(С)БО 7 “Основні засоби”. Бухгалтерський облік і аудит. 2003. № 6. С. 23-27.

22. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua>

23. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>

24. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>,

25. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби”. IASB, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text

27. НП(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” від 03.11.2020 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

28. НП(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” від 13 січня 2005 р. за N 35/10315. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

29. НП(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість” 16 липня 2007 р. за N 823/14090. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

30. Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань від 02.09.2014 р. № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

31. Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000 р. № 356м URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

32. Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000 розроблено Державним науково-дослідним інститутом автоматизованих систем у будівництві (ДНДІАСБ) Держбуду України спільно з управлінням статистики інвестицій та будівництва Головного управління статистики виробництва Держкомстату України, затверджено і введено в дію Наказом Держстандарту України від 17 серпня 2000 р. № 507.

33. ГОСТ 18322-78 “Система технічного обслуговування і ремонту техніки. Терміни та визначення”.

34. ГОСТ 2.602-95 “Ремонтні документи”.

35. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Мінтрансу України від 30.03.98 р. № 102

36. ДБН В.2.8-3-95 “Будівельна техніка, оснастка, інвентар та інструмент. Технічна експлуатація будівельних машин”

37. ДБН В.2.8-4-96 “Будівельна техніка, оснастка, інвентар та інструмент. Система технічного обслуговування та ремонту будівельних машин. Загальні вимоги”

38. Кафка С.М. Основні засоби: класифікація для цілей обліку / С.М.Кафка // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2013. № 1 (63). с. 87-92

39. Лист Міністерства фінансів України від 26.11.2009 р. № 31-34000-20-9/32227

40. Ізмайлова О. О. Оцінка вартості та облік основних засобів при здійсненні робіт з поліпшення і ремонтів об’єктів. Вісник Криворізького національного університету. 2011. № 29. URL : <http://knu.edu.ua/Files/V29verst/82.pdf>

41. Самбурська Н. І. Витрати на ремонт і поліпшення основних засобів підприємств: аспекти обліку та оподаткування / Н. І. Самбурська // Науковий вісник Національного університету ДПС України. 2011. № 3(54). С. 124-130.

42. Яловега Л. В. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів: бухгалтерський і податковий аспект. Економічні науки. 2013. Вип. 10 (4). С. 460-466.

43. Булах М. О. Реконструкція й модернізація як способи відновлення основних засобів та їх відображення в обліку аграрних підприємств колоній // М. О. Булах, С. В. Тивончук // Економічні науки : зб. наук. пр. / Луц. нац. техн. ун-т ; [відп. ред. З. В. Герасимчук]. Луцьк : Луц. нац. техн. ун-т. 2013. Вип. 10 (37), ч. 3. С. 112-118.

44. Скорнякова Ю. Б. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліково-податковий аспект. Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 12.

45. Васильков В. Г. Організація виробництва: навч. посіб. / В. Г. Васильков. К.: КНЕУ, 2009. 524 с.

46. Маноха Л. Ю. Оптимізація річного графіка планово-попереджувальних ремонтних робіт хлібопекарського підприємства в умовах автоматизованого управління ремонтом та технічним обслуговуванням устаткування / Л. Ю. Маноха, Н. В. Ліманська // Автоматика / Automatics – 2012 : матеріали XIX Міжнар. конф. з автом. управл., 26-28 вересня 2012 р. К. : НУХТ, 2012. С. 484 – 486.

47. Будівельна техніка : навч. посібник / В.Л. Баладінський, О.М. Лівійський, Л.А. Хмара та ін. К.: Либідь, 2001. 368 с.

48. Є.М. Кайлюк, С.І. Плотницька, О.П. Колонтаєвський. Організація і планування ремонту основних фондів житлово-комунального господарства: Навч. посібник для студентів спеціальності «Менеджмент організацій». - Х.: ХНАМГ, 2009. 194 с.

49. Плахтій Т.Ф. Облік витрат на ремонт та модернізацію основних засобів: бухгалтерські та податкові наслідки. Економіка. Фінанси. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. 2017. № 4. С. 108- 116.

50. Леонова Ю.О. Особливості обліку основних засобів в умовах дії Податкового кодексу України. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Вип. 16. С. 872-876.

51. Захожай В. Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В.Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась. Міжрегіон. акад. упр. персоналом. К. , 2005.

52. Шацкова Л.П., Лазєв М.Є. Особливості будівництва та їх вплив на формування системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів XIII Всеукраїнська науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України» Одеса, 30-31

травня 2019 р. С. 143-145.

53. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки. 2-ге вид. навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2010. 392 с.

54. Павелко О.В., Власюк І.І., Попчук Д.О. Управлінський облік будівельних підприємств: характерні особливості організації та ведення. Вісник НУВГП. Випуск 2(98) 2022 р. С. 205-206 <https://doi.org/10.31713/ve2202219>

55. Кірсанова В.В., Кодимська Т.Ю. Особливості формування облікової політики будівельного підприємства Восьма Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України». С. 93-96

56. Нестеренко І.В., Чміль Є.Л. Моделювання облікової політики в контексті забезпечення інноваційного розвитку підприємства. Цифрова економіка та економічна безпека : науково-практичний журнал. 2022. № 1 (01). С. 92–99. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.1-15> с. 92

57. Гандзюк О. В. Ключові аспекти формування облікової політики будівельними підприємствами / О. В. Гандзюк // Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 15. С. 212-215. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_15_45

58. Римар Г.А. Формування облікової політики витрат будівельних організацій. ВІСНИК ЖДТУ № 4 (62). Серія: Економічні науки. 2012. С. 202-205

59. Картавий А. Г. Технологія ремонту обладнання галузі [Електронний ресурс] : електр. посіб. / А. Г. Картавий. – Луцьк : Луц. нац. тех. ун-т, 2013. – Режим доступу : <http://lib.lntu.info/book/mbf/mlp/2013/13-31>. ; Панасенко А. П. Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А. П. Панасенко // Держава та регіони. 2008. № 3. С. 407-410.

60. Самбурська Н.І. Облік і аналіз основних засобів на підприємствах водопостачання і водовідведення : дис. ... канд. економ. наук: 08.00.09 / Наталія Іванівна Самбурська. Одеса, 2013. 294 с.

61. Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних

інвестицій / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. 2002. № 7. С. 18-22.

62. Шматковська Т. О. Раціоналізація організації облікового процесу операцій з основними засобами в аспекті підвищення ефективності використання цих активів на підприємстві. Науковий вісник Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. Серія : Економічні науки. 2013. № 5 (254). С. 124-129.

63. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: навчальний посібник. К.: Алерта, 2010. 584 с.

64. Толстих М.А. Організаційно-методологічні аспекти обліку витрат на ремонт основних засобів відповідно до вимог податкового кодексу. Формування ринкової економіки URL: <http://ir.kneu.kiev.ua:8080/handle/2010/1207>.

65. Кузик Н. П. Особливості аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Облік і фінанси. 2012. № 3. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_3_7.

66. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 “Фінансові витрати” : сайт Верховної ради України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>.

67. Аудит: методика і організація : навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.

68. Головач В. Міжнародні стандарти аудиту, вимоги законодавства та реалії сьогодення стосовно виконання аудитором завдань з надання впевненості. Науково-практичний журнал Бухгалтерський облік і аудит “Аудит, ревізія, контроль”. 2015. Вип. 7 (1). С. 42-47.

69. Бондаренко Н. М. Аудит основних засобів на промисловому підприємстві . Вісник Хмельницького університету. 2019. № 1. С. 48-56.

70. Бабіч В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий і податковий аспекти. Бухгалтерський облік і аудит. 2016. № 8. С. 10–13.
71. Подолянчук О.А. Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів. Економічні науки. 2014. Вип. 4(70). с. 76–80.
72. Стригуль Л.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр. Темат. вип.: Технічний прогрес і ефективність виробництва. Харків: НТУ «ХПІ». 2017. № 32 (1075). С. 47-50.
73. Гречко С.М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Черкаси. 2017. № 3(21). С. 23–31.
74. Петрик О.А. Аудит оцінки вартості основних засобів. Економіка. Фінанси. Право. 2015. № 4. С. 31-39.
75. Даценко Г.В. Методика аудиту операцій з основними засобами підприємств. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/>.
76. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посібник. Київ: Каравела, 2014. 584 с.
77. Хричікова М.О. Особливості аудиту основних засобів на підприємстві. Управління розвитком. 2014. № 12 (175) С. 89-91.
78. Бутинець Ф.Ф. Аудит: навч. посіб. Житомир: Рута. 2015. 672 с
79. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти. URL: <http://www.d78isslib.org/stan-ta-perspektyvy-rozvytku-audytu-v-ukrayini-metodolohichni-taorhanizatsiyni.html>.
80. Гамова О. В. Пропозиції щодо вдосконалення аудиту основних засобів на промисловому підприємстві. Економічна наука. 2019. № 2. С.79-86
81. Гамова О. В. Формування системи обліку та аудит стану та руху основних засобів на підприємстві. Ефективна економіка. 2018. №1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6058>.

82. Макаренко А. П., Курсон О. Удосконалення аудиту основних засобів на підприємстві. Ефективна економіка. 2019. № 12. С. 1-12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7484> .

83. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства. Економіка та держава, 2018. № 1. С. 69–75.

Визначення поняття основні засоби різними авторами

№	Автор	Визначення
1	Голов С.Ф.	Матеріальні активи, що утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети та надання в оренду іншим особам; використовуються, за очікуванням, більше 1 року
2	Бойко В.М.	сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення
3	Бутинець Ф. Ф.	матеріальні активи, що утримуються з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або ж операційного циклу)
4	Загородній А.Г.	матеріальні активи, які підприємство формує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій і очікуваний термін корисного застосування яких перевищує рік
5	Скирпан О.П.	засоби праці, ціна яких перевищує встановлений підприємством вартісний ценз, і термін експлуатації яких перевищує один рік (чи операційний цикл
6	Михайлов А. М.	це активи, які беруть участь у декількох операційних циклах, не втрачаючи при цьому свою натурально – речову форму, переносять свою вартість на знов створену продукцію частинами у вигляді нарахованої амортизації, строк корисного використання яких перевищує один рік та від використання яких підприємств очікує економічну вигоду.
7	Кірейцев Г.Г.	частина майна підприємства, що переносить свою вартість на новостворений продукт частинами за декілька виробничих циклів

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

Підприємство	ТОВ "ФРАНКО-БУД"	Дата (рік, місяць, число)	2022	12	31
Територія	По Україні	за ЄДРПОУ	43346599		
Організаційно-правова форма	Приватне підприємство	за КАТОТТГ ¹			
господарювання		за КОПФГ			
Вид економічної діяльності	Будівництво житлових і нежитлових будівель	за КВЕД	41 20		
Середня кількість	6				
Адреса,	с.Манява вул.Вишеньського 71				

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):
за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
за міжнародними стандартами фінансової звітності

V

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 Грудня 2022 р.**

Форма № 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	3037	2365
первісна вартість	1001	22593	22574
накопичена амортизація	1002	19556	20209
Незавершені капітальні інвестиції	1005	37	37
Основні засоби	1010	21830	18390
первісна вартість	1011	54899	53315
знос	1012	33069	34925
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції:	1030		
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств			
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	24 904	20 792
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	62	24
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	530	868
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130		55
з бюджетом	1135	40	52
у тому числі з податку на прибуток	1136	40	51
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	196	157
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	1907	1326
Витрати майбутніх періодів	1170	26	36
Інші оборотні активи	1190	33	8
Усього за розділом II	1195	2794	2526
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	27698	23318

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	3 3	
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	3373	3174
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	483	474
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	2893	2703
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	159	99
розрахунками з бюджетом	1620	261	147
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	10	-
розрахунками з оплати праці	1630	36	42
Поточні забезпечення	1660	3361	3018
Доходи майбутніх періодів	1665	20955	17084
Інші поточні зобов'язання	1690	23	71
Усього за розділом III	1695	24805	20615
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
	1700		
Баланс	1900	27698	23318

Керівник: Ріпка М.В.

Головний бухгалтер: Петрунішин М.С.

¹ Кодифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад.

² Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

**Вплив окремих особливостей будівництва на організацію та ведення
управлінського обліку**

№ з/п	Особливості діяльності будівельних підприємств	Влив на процес формування інформації
1	2	3
1.	Нерухомість будівельної продукції	Фінансовий результат роботи окремих центрів відповідальності можна визначити в момент завершення робіт
2.	Переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва	Великі труднощі у веденні управлінського обліку з використанням таких прогресивних систем управління як нормативний метод і стандарт-кост. Вони пов'язані насамперед із розробкою нормативів і стандартів відповідних витрат
3.	Залежність від природних факторів	Ця залежність впливає на структуру ціни будівельної продукції і витрат на її виробництво. Можуть з'явитися різні непередбачувані витрати
4.	Участь в будівництві багатьох учасників	Кожен з учасників здійснює відокремлений облік витрат. При організації управлінського обліку необхідно враховувати, що на діяльність структурних підрозділів ген підрядної організації можуть впливати зовнішні фактори у вигляді несвоєчасного або неякісного виконання робіт субпідрядниками

Продовження таблиці додатку В

1	2	3
5.	Рухомість структурних підрозділів і будівельної техніки	Після завершення робіт на одному об'єкті, підприємства галузі вимушені нести значні витрати на перебазування будівельної техніки, розбирання тимчасових споруд, спорудження під'їзних шляхів до нового об'єкта та тимчасових споруд на ньому, монтування баштових кранів і встановлення рейкових шляхів для них
6.	Довготривалість будівництва	Наявність інфляційних процесів, що суттєво впливає на ціноутворення і облік витрат, доходів та фінансових результатів. Якщо будівництво об'єкта планується проводити більше одного року, то тоді встановлюється динамічна договірна ціна, в яку можуть вноситися зміни
7.	Територіальна розпорошеність об'єктів	Значні витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад. Можуть бути понесені ще й додаткові витрати на будівництво приоб'єктних складів, тимчасових споруд. транспортне обслуговування адміністрації, виконробів
8.	Різні способи ведення робіт	Будівництво об'єктів може проводитися як підрядним, так і господарським способом. Якщо при підрядному способі здійснення капітальних інвестицій їх облік в будівельних організаціях практично не відрізняється від такого ж обліку на підприємствах інших галузей економіки, то при господарському мають місце суттєві особливості

Джерело:[54, с. 205-206]