

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет фінансів та обліку  
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

**ТИХОВИЧ Наталя Петрівна**

**АУДИТ ВИТРАТ З РЕКОНСТРУКЦІЇ, МОДЕРНІЗАЦІЇ ТА  
РЕМОНТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА**

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу  
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

к.е.н., ст. викладач Черешнюк О. М.

**Тернопіль-2019**

## ЗМІСТ

### ВСТУП

### РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

- 1.1 Витрати підприємства на реконструкцію, модернізацію та ремонт основних засобів: економічна сутність та фактори впливу
- 1.2 Нормативно правове-регулювання обліку та аудиту витрат на ремонт та поліпшення основних засобів
- 1.3 Теоретичні основи аудиту витрат на поліпшення основних засобів

Висновки до розділу

### РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ АУДИТУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 2.1 Особливості обліку модернізації та реконструкції основних засобів
- 2.2 Порівняльний аналіз міжнародних та вітчизняних стандартів аудиту витрат на поліпшення основних засобів
- 2.3 Методика аудиту витрат на ремонт та поліпшення основних засобів

Висновки до розділу 2

### РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ НА РЕКОНСТРУКЦІЮ, МОДЕРНІЗАЦІЮ ТА РЕМОНТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 3.1 Програма аудиту витрат на поліпшення основних засобів з метою підвищення ефективності діяльності підприємства
- 3.2 Економічна оцінка ефективності використання основних засобів
- 3.3 Аналітичні процедури при проведенні аудиту витрат на реконструкцію, модернізацію та ремонт основних засобів

Висновки до розділу 3

### ВИСНОВОК

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

### ДОДАТКИ

## Вступ

**Актуальність теми дослідження.** Основні засоби – один з найважливіших факторів виробничої діяльності будь-якого підприємства. Їх стан та використання має важливе економічне значення, визначене роллю, яку виконують новостворені або модернізовані засоби праці в процесі виробництва матеріальних благ. Раціональне використання основних засобів веде до покращення усіх його техніко-економічних показників, росту продуктивності праці, підвищенню фондівіддачі, що має забезпечити найбільш ефективне господарювання, отримання максимального прибутку.

На сьогоднішній день особливо гостро постає проблема достовірності інформації, представленої у фінансовій звітності підприємств, що безпосередньо пов'язано з правильним відображенням здійснених витрат в звітному періоді. Відповідальність за своєчасне виявлення помилок у фінансовій звітності покладено на аудит і контроль.

Проблемні питання обліку та аудиту витрат на ремонт, модернізацію та реконструкцію основних засобів у своїх наукових працях досліджували багато вчених: Косович Б.І., Самчик М.Ю., Шавлюк А.О., Ніконович М.О., Лесняк В.О., Бондаренко Н.М., Дорофієнко А.В., Шевчук Л.П., Миронова Ю.Ю., Попович О.В., Кузик Н.П., Бездушна Ю.М., Мельник М.Ф., Кафка С.М., Пирець Н.М., Ізмайлова О.О., Бутинець Т.А., Буряк Л.Д. та ін.

**Мета і завдання дослідження.** Метою даної магістерської роботи є дослідження особливостей перевірки витрат на ремонт, модернізацію та реконструкцію основних засобів та розробка програми аудиту, яка дозволила б проаналізувати ефективність використання необоротних активів в загальному на підприємстві.

Для досягнення вказаної мети в роботі визначено такі завдання:

1. Дослідити основи обліку та аудиту здійснених витрат на поліпшення основних засобів;
2. Дослідити законодавчу базу обліку і аудиту витрат на ремонт та поліпшення;

3. Проаналізувати основні відмінності міжнародних та вітчизняних нормативно – правових актів;
4. Дослідити методику економічної оцінки ефективності використання основних фондів;
5. Визначити аналітичні процедури при проведенні аудиту витрат на поліпшення необоротних активів;
6. Розробити програму аудиту витрат на ремонт, модернізацію та реконструкцію основних засобів обраного підприємства.

**Об'єктом дослідження** є внутрішня діяльність газового підприємства, що спрямована на ремонт, модернізацію та реконструкцію основних засобів, яка має своє відображення у бухгалтерських операціях.

**Предметом дослідження** є комплекс теоретичних, практичних та методичних засад здійснення аудиту витрат на поліпшення основних фондів на прикладі газового товариства.

**Методи дослідження.** У ході написання магістерської роботи були використанні різні методи, до яких можна віднести загальнонаукові та специфічні. До першої групи відносимо такі : аналіз, для вивчення складових частин предмету дослідження; аналогію, для дослідження спільних та відмінних рис у міжнародному і вітчизняному законодавстві; метод спостереження та узагальнення; метод порівняння та прогнозування. До другої групи включаємо такі способи: математичний метод, історичний, абстрактно – логічний; метод факторного аналізу та розрахунково – аналітичний. За допомогою графічних та схематичних методів відображено результати дослідження.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає у наступному:

- Досліджено теоретичні основи бухгалтерського обліку та аудиту, та їх практичне використання;
- Досліджено останні зміни в законодавстві бухгалтерського обліку та аудиту витрат на ремонт та модернізацію основних фондів в умовах нестабільної економічної ситуації в країні;

- Здійснено порівняльний аналіз міжнародних та вітчизняних стандартів аудиту та виявлено основні відмінності;
- Досліджено способи оцінки ефективності використання основних фондів на прикладі газового господарства;
- Визначено та проаналізовано основні аналітичні процедури та методи, що використовуються в процесі проведення аудиту витрат на поліпшення основних фондів на підприємстві;
- Розроблено програму аудиту витрат на ремонт, модернізацію та реконструкцію основних засобів для підприємства.

**Практичне значення отриманих результатів.** Результати здійсненого наукового дослідження є придатними для їх застосування на практиці, в ході здійснення аудиту витрат на ремонт, модернізацію та реконструкцію основних фондів підприємства.

**Апробація результатів дипломної роботи.** За результатами даної магістерської роботи опубліковано 2 статті: «Теоретичні основи аудиту витрат на поліпшення основних засобів підприємства» та «Аудит витрат на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів», в збірнику наукових праць кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу Тернопільського національного економічного університету.

**Обсяг і структура роботи.** Дана дипломна робота складається із вступу, викладу основного матеріалу, що висвітлюється у трьох розділах, висновків та пропозицій, списку використаної літератури, додатків.

## РОЗДІЛ 1.

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

#### **1.1. Витрати підприємства на реконструкцію, модернізацію та ремонт основних засобів: економічна сутність та фактори впливу**

Одним із важливих факторів підвищення якості та ефективності виробництва є забезпеченість їх основними засобами в необхідній кількості та асортименті, а також більш повне їх використання. Формування ринкових відносин передбачає конкурентну боротьбу між різними товаровиробниками, перемогу в якій зможуть здобути ті, хто найбільш ефективно використовує всі види наявних ресурсів, особливо це стосується основних засобів. Вони виступають матеріальними активами, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва.

Однак сучасний загальний стан промисловості вказує на неможливість виконання нею своєї ключової функції через наявність низки проблем, що стримують її розвиток. Серед таких головних проблем – уповільнення темпів зростання в попередні роки, нестійкість, зниження найважливіших показників ефективності виробництва, повільне поліпшення структури промислового виробництва і експорту, досить високий рівень фізичного і морального зносу основних виробничих фондів, високий рівень витрат ресурсів та багато інших.

Основним фактором, що стримує зростання промислового виробництва і позитивні структурні зрушення, є низька конкурентоспроможність вітчизняної продукції. Це зумовлено, в першу чергу, низькою інвестиційною та інноваційною активністю в промисловості. Вирішення цих завдань вимагає проведення промислової політики, спрямованої на активізацію інвестиційної та інноваційної діяльності, модернізацію промислових об'єктів, впровадження нових і новітніх технологій, підвищення ефективності виробництва та конкурентоспроможності вітчизняної промисловості на основі переходу на

інноваційний шлях розвитку, який вимагає від підприємств оновлення, що стає можливим завдяки проведенню реконструкції або модернізації.

Модернізаційних процесів потребує техніко-технологічний стан промислових об'єктів, необхідність підвищення ефективності їх виробництва та конкурентоспроможності. За цих обставин особливого значення для оновлення вітчизняних підприємств набуває забезпечення відповідних умов їх ремонту, реконструкції та модернізації. Зважаючи на вищевикладене, надзвичайно актуальним для промислових об'єктів є удосконалення наявних на підприємствах та створення нових ефективних умов оновлення.

Діяльність будь-якого підприємства розпочинається з формування матеріально-технічної бази, а саме «основних засобів», відсутність яких унеможливує функціонування та ведення поточної господарської діяльності підприємства. Саме обсяг акумульованих основних засобів дає підстави робити висновок про розмір підприємства, його можливості та перспективи розвитку. Від правильного та раціонального обліку основних засобів залежатиме процес їх оновлення, відтворення, поповнення та в кінцевому рахунку – забезпеченість підприємства конкурентноспроможними, сучасними засобами праці.

У зарубіжній обліковій практиці основні засоби розглядають як довгострокові активи. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вказано таке визначення активів: «активи – це ресурси, отримані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому» [58].

Згідно Міжнародних Стандартів бухгалтерського обліку[41] активи – це ресурси, які контролює підприємство, придбані у минулому, використання яких забезпечить економічну вигоду у майбутньому. Звичайно, це не означає безпосереднє отримання певної суми прибутку, а мається на увазі використання, що призведе збільшення господарських обігових коштів або зменшення зобов'язань підприємства. У міжнародній системі обліку, як, до речі, тепер і у вітчизняному обліку, із введенням в дію Закону «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[58] та Національних стандартів бухгалтерського обліку, а саме П(С)БО 7 «Основні засоби»[46] немає вартісних обмежень при віднесенні активу до основних засобів. Головне, щоб цей актив був задіяний в діяльності підприємства протягом більше одного року та його використання забезпечувало економічну вигоду у майбутньому.

Відповідно до МСБО 16 «основні засоби – це матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою їх використання в процесі виробництва, постачання товарів, здійснення послуг, надання в оренду, або для цілей управління, й які, як передбачається, будуть використовуватися протягом більш одного звітного періоду». МСФЗ 16 поширюється на всі види активів, що відповідають даному визначенню, крім лісних угідь і подібних відтворених природних ресурсів[45].

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає основні засоби як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою залучення їх у процес виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціальнокультурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року [46].

Параметри визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів. Об'єкт основних засобів визнається активом, коли: існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічну вигоду, пов'язану з використанням цього об'єкта, і його вартість може бути достовірно визначена. Крім того, у визначенні основних засобів наводяться такі критерії їх визнання, як: матеріальність (мають матеріальну форму); призначення (утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій); термін корисного використання.

Додатковим параметром визнання є – критерій вартості – який використовують при виділенні тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів, що обліковуються на рахунку



112[48]. Відповідно до П(С)БО 7, підприємства можуть самостійно встановити вартісну межу для предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів [46]. До основних засобів, що визнаються малоцінними, підприємства можна застосовувати спрощені методи нарахування амортизації. Недотримання вартісного критерію, встановленого для відокремлення малоцінних необоротних матеріальних активів від основних засобів в обліковій політиці, прийнятій на підприємстві, призводить до некоректного розподілу витрат на амортизацію між періодами і тим самим викривляються дані фінансової звітності.

Сучасний стан основних засобів характеризується значним зменшенням обсягів основних засобів (додаток А), що зумовлено старінням матеріально-технічної бази та складним економічним становищем вітчизняних підприємств. Динаміка наявних основних засобів та ступеню їх зносу на основі даних Державної служби статистики України протягом останніх п'яти років подано на рис. 1.1.1



Рис. 1.1.1. Динаміка наявності основних засобів в Україні протягом 2014-2018 рр.

Аналізуючи дану діаграму наявності основних засобів за 2014 – 2018 роки, можна дійти висновку, що їхня кількість помітно зменшується з кожним роком. За останні п'ять років найбільше основних фондів було у 2015 році і

вони становили 13 752 117 млн. грн., що зумовлено оновленням підприємствами їхніх активів. Оскільки у 2014 році рівень зношеності основних засобів становив 77%, що грошовому вимірнику дорівнює 2 361 101 млн. грн., тому можна вважати 2015 рік перехідним до більш нової і сучасної техніки. Вже у 2016 році даний показник становив 61,5 %, що на 15,5 % менше, ніж у 2014 році, у грошовому вимірнику дана різниця склала 3 048 901 млн.грн.. У 2017 році рівень застарілих об'єктів дорівнював 58,1%, тобто 3 426 334 млн. грн.. А у 2018 році показник зносу становив 55,1%, що у гривнях становить 3 472 523 млн., тому можна прослідкувати тенденцію поступового оновлення основних засобів, що могло бути зумовлено їх придбанням, модернізацією та реконструкцією.

Починаючи з 2016 року первісна вартість основних засобів почала різко зменшуватись. У 2016 році їх вартість становила 7 641 357 млн.грн., що на 6 110 760 млн.грн. менше, ніж у 2015 році. Це зумовлено списанням підприємствами застарілих об'єктів, що використовувались ще за радянських часів. Проте вже у 2017 році їх вартість зросла на 536 051млн. грн.

У 2018 році загальна вартість основних фондів дорівнювала 7 733 905 млн. грн., що у порівнянні з 2015 роком менше на 6 018 212 млн.грн., з 2017 роком 443 503 млн.грн.. Тобто прослідковуємо тенденцію до зменшення вартості ОЗ. Дана ситуація спричинена, зміною політики багатьох вітчизняних підприємств у напрямку європейських стандартів, які вимагають новітніх та висоякісних приладів, машин, устаткування та інших засобів виробництва.

Нафтогазова промисловість є важливою складовою частиною паливно-енергетичного комплексу України вже протягом багатьох років. Галузь об'єднує підприємства, що розвідують і видобувають нафту та природний газ, транспортують, реалізують та зберігають їх [20].

Основним показником виробничої діяльності підприємств із газопостачання та газифікації є реалізація послуг з транспортування природного газу розподільчими газопроводами. Даний вид діяльності є

визначальним для розвитку та існування газорозподільного підприємства, оскільки займає найбільшу питому вагу в структурі його виробничої діяльності.

Загалом, процес транспортування природного газу – це діяльність, направлена на обслуговування газопроводів. Основним джерелом фінансування поточної діяльності підприємств, зокрема витрат на обслуговування, поточний ремонт, реконструкцію та модернізацію газових мереж, а також на аварійно-диспетчерські експлуатаційні служби, є тарифна виручка від транспортування[69].

До складу основних засобів підприємств транспортування газу, належать магістральні газопроводи та споруди на них (газорегуляторні станції, шкафні газорегуляторні станції, станції електрозахисту та ін.).

Розглядаючи досліджувану галузь, динаміка основних засобів на підприємствах постачання газу за останні п'ять років подана на рисунку 1.1.2 (на основі даних додатка А).

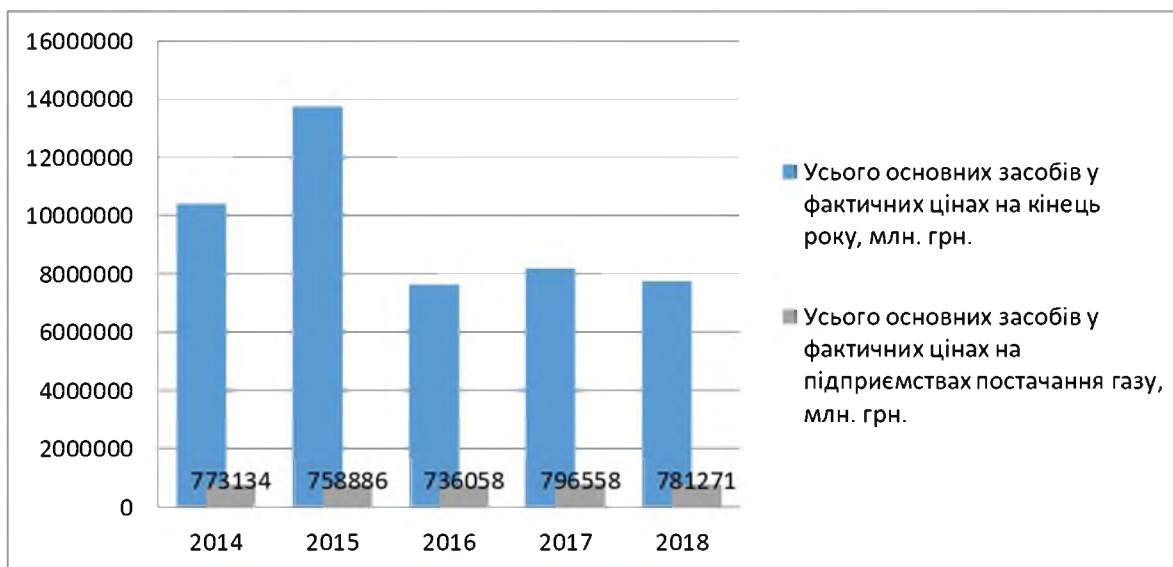


Рис. 1.1.2. Динаміка основних засобів на підприємствах постачання газу у загальному обсягу по Україні

Згідно рис.1.1.2. частка основних засобів на підприємствах постачання газу відносно усіх основних фондів держави протягом останніх років не перевищувала 10 відсотків. У 2014р. даний показник дорівнював – 7,43%, у 2015р. – 5,5%, у 2016р. – 9,6 %, у 2017р. – 9,75%, у 2018р. -10,1%.

Ефективному розвитку газотранспортних підприємств можуть загрожувати небезпеки, що пов'язані з процесом формування витрат на експлуатацію, утримання і відновлення роботи основних засобів, тому їх необхідно вчасно ідентифікувати, оцінювати та приймати відповідні управлінські рішення, що забезпечать безперебійну та рентабельну роботу цих суб'єктів господарювання [62].

На рисунку 1.1.2. ми спостерігаємо різку зміну первісної вартості основних засобів на вітчизняних підприємствах, проте ця тенденція не вплинула на газіві господарства. Протягом останніх п'яти років їхня вартість коливалась в межах 700 – 800 млн. грн.

Проте слід відмітити, що найбільше основних засобів на підприємствах постачання газу було у 2017 році, і їх первісна вартість дорівнювала 796 558 млн. грн., а у 2016 році даний показник був найменший і склав 736 058 млн. грн..

Таким чином динаміку зносу та оновлення основних засобів на основі даних Державної служби статистики України протягом останніх п'яти років (додаток А) можна подати на рис. 1.1.3.

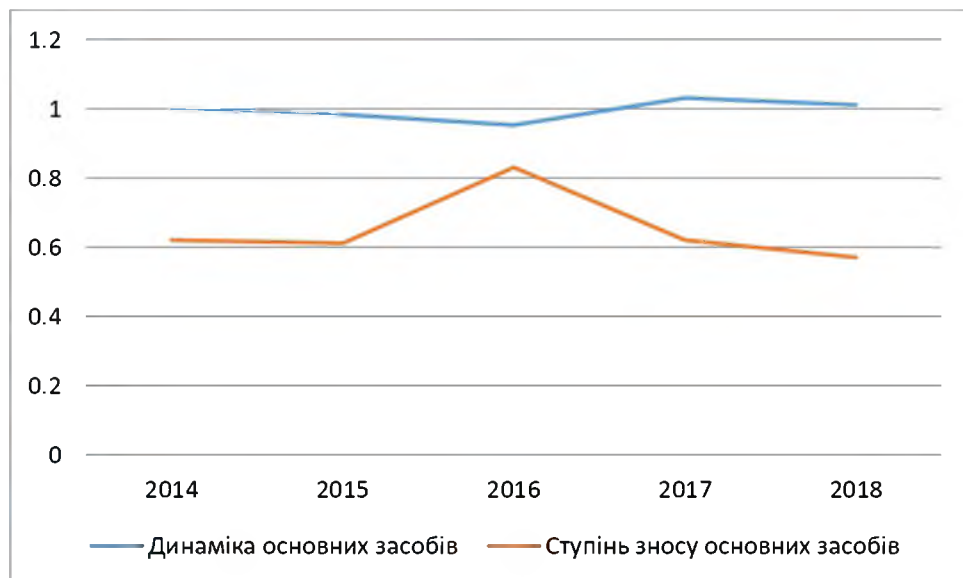


Рис. 1.1.3. Динаміка основних засобів та їх зносу на підприємствах постачання газу протягом 2014-2018 рр.

Згідно даного рисунку можна зробити висновок, що зношеність ОФ на підприємствах постачання газу протягом останніх п'яти років завжди перевищувала п'ятдесятивідсотковий бар'єр. Даний показник звичайно негативно впливає на діяльність газових господарств. Це відображається у збільшенні втрат природнього газу, поганій якості обслуговуваних газопроводів, що зменшує можливість безперебійного та безаварійного газопостачання.

У 2014 році рівень зносу основних засобів на підприємствах постачання газу склав 62 відсотки, що у грошовому вимірнику дорівнювало 478 569,9 млн.грн.. У 2015 р. даний показник зменшився тільки на 1%, тобто 61%, що у гривнях становило 465 956 млн.грн.. За останні 5 років коефіцієнт зносу основних фондів досягнув найбільшого значення у 2016р..Він дорівнював 83%, тобто 607 983,9 млн. грн.. Дана ситуація також зумовлена тим, що а даний звітний період було придбано найменшу кількість основних фондів. Вже у 2017р. ступінь зносу зменшився до 62 % і дорівнював 494 662,5 млн. грн.. А у 2018 році досягнув свого найменшого значення за останні 5 років та становив 445 324,5 млн. грн., тобто 57 %.

Підприємствам даної галузі потрібно брати до уваги, що залишкову вартість власних ОФ, варто збільшувати не тільки за рахунок придбаних нових основних засобів, а і за рахунок модернізації, ремонтів, реконструкцій, а також і списання об'єктів морально і фізично зношених.

У 2014 році підприємствами постачання газу було придбано основних фондів на суму 14761 млн. грн., що становить 2% від загально вартості ОФ. У 2015 р. введено в дію 15 301 млн. грн. нових основних засобів. У 2016р. вартість новопридбаних активів досягла мінімуму за останні 5 років, і дорівнювала 7467 млн. грн., що на 7834 млн. грн. менше попереднього звітного періоду. Але у 2017р. дана величина зросла на 38,7 %, що у грошовому вимірнику склав 4712 млн. грн. Тобто за даний період в експлуатацію було введено ОЗ на суму 12 179 млн. грн. За останні 5 років найбільше основних

засобів було придбано у 2018р. загальною вартістю 16 816 млн. грн, що у двічі більше, ніж у 2016р., коли даний показник був найменший.

Одним із найважливіших факторів підвищення ефективності виробництва є забезпеченість підприємства основними засобами. Для їх підтримки у належному робочому стані власникові підприємства потрібно виділяти кошти на поточний і капітальний ремонт, технічне обслуговування, модернізацію, реконструкцію та інші види поліпшень. Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від достовірного обліку таких видів витрат і економічних вигод, від їх здійснення, від правильного відображення у бухгалтерському та податковому обліках [50].

Визначення поняття “ремонт” наведено у положенні “Про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту” № 102 від 30.03.1998 р., згідно з яким: ремонт – це комплекс операцій щодо відновлення справності або роботоздатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх складових частин [54].

Окремі автори дають визначення ремонтів, як комплексу робіт, спрямованих на підтримання об’єктів основних засобів у працездатному стані чи відновлення їх первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів та ін., усунення вад, налагодження тощо). Крім того, вони визначають, що необхідно розрізняти поняття «ремонт» та «поліпшення». Поняття «поліпшення» вперше з’явилося в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», але, як термін, не було визначено. Однак, поліпшення основних фондів ідентифікували, як поточний і капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види робіт [65].

В економічній літературі особливу увагу приділено видам ремонтних робіт, які залежно від складності, характеру і періодичності проведення мають різну мету. За основу беруться різні ознаки, основні з них класифікуються залежно від мети, яку переслідує підприємство: технічний огляд, ремонт та поліпшення.

В свою чергу класифікація ремонтів широко розглянута в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 [39]. Система ремонтів виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів класифікують за такими ознаками:

а) за видами ремонтів поділяють на: поточні; середні; капітальні;

б) за засобом здійснення ремонтів поділяють на: ремонтів, що виконуються господарським способом; ремонтів, що виконуються підрядним способом; ремонтів, що виконуються змішаним способом.

Ремонтів основних засобів класифікуються за видами ремонтів та способами проведення.

Класифікацію ремонтів основних засобів наведено в таблиці 1.1.1.

Таблиця 1.1.1.

#### Класифікація ремонтів основних засобів

№	Класифікаційні ознаки	Види ремонтів
1	Залежно від мети, яку переслідує підприємство	Технічний огляд, ремонт, поліпшення
2	За технічними ознаками	Поточні, середні, капітальні ремонтів
3	Залежно від способу здійснення	Господарський, підрядний, змішаний
4	За відношенням до господарської діяльності	Ремонтів виробничих і невиробничих ОЗ
5	За включенням витрат на ремонт	До первісної вартості ОЗ, до складу витрат
6	За належністю основних засобів	Власні, орендовані
7	За якістю поліпшення основних засобів	Реконструкція, модернізація, модифікація, дообладнання, технічне переозброєння
8	За відношенням до плану	За планом, непередбачуваний

Щодо більш конкретного розгляду окремих видів ремонту, то найбільш важливим є їх визначення за видами, зокрема, поточний та капітальний ремонтів.

Поточний ремонт здійснюють для відновлення та забезпечення працездатності виробу, який полягає у виконанні дрібних робіт з виправлення і часткової заміни окремих деталей устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів. Поточний ремонт основних засобів виконується за необхідності (за результатами діагностування технічного стану об'єкта або за наявності несправностей). До поточного ремонту транспортних засобів відносять роботи, пов'язані з одночасною заміною не більше двох базових агрегатів (крім кузова і рами). При цьому будь-який ремонт деталей включають до поточного ремонту транспортних засобів. Поточні ремонти основних засобів проводять з незначними проміжками часу, до одного року, вони допомагають постійно підтримувати їх в робочому стані.

Середній ремонт здійснюють для виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів з періодичністю понад один рік і пов'язані з значними витратами на їх проведення.

Капітальний ремонт - це ремонт, що виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу і полягає у виконанні робіт, пов'язаних із заміною або ремонтом найважливіших його частин або основних конструкцій [31].

Для обладнання капітальним ремонтом вважається такий, при якому проводиться повне розбирання агрегату, заміна або відновлення зношених деталей, вузлів, ремонт базових і інших деталей і вузлів, збирання, регулювання і випробування агрегату. Вказані види робіт повинні проводитись з урахуванням можливостей покращання технічних параметрів обладнання та його модернізації. До капітального ремонту відносяться роботи, пов'язані із заміною кузова для автобусів і автомобілів, рами для вантажних автомобілів або одночасною заміною не менше трьох базових агрегатів[65].

Витрати на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів згідно з Методичними рекомендаціями № 561 поділяються на:



- витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт, тощо), включаються до складу витрат звітного періоду (п.32 Методичних рекомендацій);

- вартість робіт, що призводить до збільшення очікуваних майбутніх вигід об'єкта основних засобів, включають до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється цим об'єктом (п.31 Методичних рекомендацій)[38].

Крім того, в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів передбачено, що рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт незалежно від того, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що призведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи виконуються для підтримання об'єкта у придатному для використання стані й одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат[38].

Витрати, що пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів повинні акумулюватися за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а по закінченню всіх робіт списуватися з кредиту рахунку 15 у дебет рахунку 10 «Основні засоби» відповідно до кожного об'єкту, що підлягав поліпшенню [7].

При підрядному способі виконання капітального ремонту машин, устаткування, транспортних засобів на підставі договорів. Розрахунки з підрядником здійснюються на підставі актів приймання цілком завершених ремонтів вузлів, агрегатів, машин тощо.

При господарському способі виконання капітального ремонту об'єктів основних засобів розрахунки здійснюються, як правило, за елементами витрат. До складу витрат на капітальний ремонт включають проектно-кошторисні витрати; оплату ремонтних робіт; вартість придбаних нових деталей, вузлів, агрегатів; вартість заміни зношених конструкцій і деталей у будівлях і спорудах. Контроль за здійсненням капітального ремонту, оформленням кошторисно-технічної документації, економним витрачанням грошових коштів здійснює підприємство – замовник чи генпідрядник [37].

Аналітичний облік витрат на капітальний ремонт господарським способом ведеться у розрізі як видів витрат, так і за кожним об'єктом при позамовному методі у розрізі статей витрат, за підрядного методу витрати на поточні ремонти та обслуговування відносяться безпосередньо на об'єкти їх виконання [7].

На зниження витрат з ремонту основних засобів впливають такі чинники:

- підвищення якості й надійності машин і встаткування, що дозволяють збільшити терміни їхньої експлуатації без ремонту;
- збільшення термінів служби активних основних засобів, у результаті чого зменшується кількість ремонтів, а також розмір витрат на ремонт;
- здійснення заходів щодо спеціалізації ремонтних служб та переведення їх на комерційний розрахунок.

Під час розбирання об'єктів, що підлягають ремонту, можуть виявитися придатні для дальшого використання матеріали, запасні частини тощо. Вони оприбутковуються, оцінюються, відображаються в обліку і згодом можуть бути реалізовані або використані в процесі ремонту основних засобів.

Капітальний ремонт устаткування найчастіше поєднується з його модернізацією – вдосконалення конструкції, що забезпечує підвищення продуктивності об'єкта, який модернізується, сприяє розширенню його технологічних можливостей до рівня сучасних технічних і технологічних вимог, досягненню економії ресурсів, поліпшенню умов праці [40].

У сучасній науковій літературі сформувалась достатня кількість визначень поняття «модернізація», які узагальнені і подані в додатку Б.

Наявність різних поглядів на проблему модернізації свідчать про її складність і багатогранність. Сутність модернізації промислового об'єкта виявляється через притаманні їй характеристики, основні з яких наведені нижче:

- модернізація – це захід, що вперше впроваджений (застосований) на даному промисловому об'єкті у виробничу чи іншу діяльність;
- модернізація – зміни в техніці, технології, організації виробництва, праці та в управлінні;
- модернізація завжди породжується певною конкретною потребою в удосконаленні і слугує задоволенню цієї потреби;
- модернізація набуває економічної форми нововведення, що реалізоване на практиці;
- модернізація повинна забезпечувати економічний ефект. Її впровадження призводить до підвищення ефективності у сфері застосування, економії витрат чи відтворення умов для отримання додаткового прибутку.

Таким чином модернізація становить удосконалення процесу виробництва, під цілями якої можуть бути вдосконалення місця та часу роботи обладнання, впровадження нових технологій та внутрішніх операцій, оновлення процесу підготовки ресурсів, досягається шляхом технічної та технологічної модернізації.

Ще одним видом покращення роботи є реконструкція виробництва – комплекс заходів щодо збільшення виробничих потужностей, підвищення продуктивності праці, технічного рівня виробництва з метою збільшення випуску продукції, зниження її собівартості з якнайменшими затратами матеріальних і грошових ресурсів на одиницю введеної потужності.

Модернізація і реконструкція об'єктів основних засобів, як правило, зв'язані з поліпшенням або підвищенням раніше прийнятих нормативних показників функціонування об'єктів основних засобів: терміну корисного

використання, потужності, якості продукції, що випускається і т. ін. У результаті модернізації і реконструкції об'єктів їхню балансову вартість, як правило, збільшують. У випадку наявності в одного об'єкта декількох частин, що мають різний термін корисного використання, заміна кожної такої частини при відновленні враховується як вибуття і придбання самостійного інвентарного об'єкта [63].

Таким чином, для забезпечення експлуатаційних якостей і ефективності використання, а також продовження терміну служби об'єктів основних засобів їх необхідно підтримувати в робочому стані або відновлювати їхню працездатність, тобто постійно здійснювати технічне обслуговування, при виході з ладу здійснювати ремонт, а для підвищення продуктивності та поліпшення технічних характеристик – модернізацію і реконструкцію. Причому власник самостійно займається плануванням витрат на всі види ремонтів, виходячи з фізичного стану основних засобів і своїх фінансових можливостей.

Отже з використанням основних засобів виникають:

– витрати, спрямовані на поліпшення об'єкта основних засобів, що пов'язані з модернізацією, модифікацією, дообладнанням, реконструкцією зі зміною основних вузлів і деталей, збільшенням площ, установкою додаткових вузлів і агрегатів і т. д. В даному випадку відбувається поліпшення основних технічних характеристик об'єкта. В результаті збільшуються в порівнянні з початковим визначенням економічні вигоди, очікувані в майбутньому від експлуатації об'єкта, а вартість ремонту капіталізується (йде на збільшення первісної вартості поліпшеного об'єкта основних засобів);

– витрати, спрямовані на підтримку об'єкта основних засобів у робочому стані (заміна, регулювання, налаштування й інше технічне обслуговування), і витрати, пов'язані з їхньою експлуатацією (витрата палива, електроенергії та інших видів енергії, які пускають в хід об'єкт основних засобів, інші витрати, здійснення яких необхідно для нормальної роботи об'єкта). В цьому випадку основні характеристики об'єкта залишаються незмінними [7].

## **1.2. Нормативно правове-регулювання обліку та аудиту витрат на ремонт та поліпшення основних засобів**

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах регламентується низкою законодавчих актів. Важливим є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Даний закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Згідно даного документу бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що ведеться підприємствами, так як фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, які використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідальність за правильність його ведення несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [58].

Економічні зміни, які відбуваються в Україні протягом останніх років, спрямовані на реформування господарського механізму, адекватного ринковій економіці. Одним з найважливіших завдань, які стоять перед бухгалтерським обліком, є надання інформації про витрати на поліпшення основних засобів з метою ефективного управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства. Однак, якість такої інформації та об'єктивність її відображення у звітності останнім часом втрачає свою корисність для користувачів. Головною причиною такої ситуації є слабка методична розробка нормативних документів, які регулюють облік витрат на поліпшення основних засобів, неврегульованість норм податкового законодавства, їх постійні зміни та стрімка адаптація Національних положень бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [35].

Одним із проблемних питань в частині обліку витрат на поліпшення основних засобів є його нормативно-правове регулювання. Основним нормативним документом з обліку експлуатації та вибуття основних засобів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 (П(С)БО7) «Основні засоби», яке визначає концептуальні основи формування у бухгалтерському обліку

інформації про основні засоби підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [59]. Достовірність і повнота інформації в частині основних засобів забезпечуються нормативними документами з бухгалтерського обліку на різних рівнях. Дані нормативні документи мають різний правовий статус, формуючи у загальному чотири рівні регулювання бухгалтерського обліку основних засобів, що подані на рис.2.2.1, де видно, що держава регулює лише деякі аспекти обліку витрат на поліпшення основних засобів, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власникам обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, що забезпечить досягнення поставленої ними мети [35].



Рис. 1.2.1 Рівні законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Згідно міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) порядок відображення витрат на поліпшення основних засобів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається МСФЗ 16 «Основні засоби» [47]. Відповідно до п. 24 МСФЗ 16 «Основні засоби», наступні видатки, що пов'язані з об'єктом основних засобів і вже були визнані, повинні додаватись до балансової вартості цього активу, коли є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності існуючого

активу, будуть надходити на підприємство. Всі інші наступні видатки повинні визнаватись як витрати періоду, коли вони були понесені. У п. 25 МСФЗ 16 «Основні засоби» визначено, що наступні видатки на основні засоби визнаються як актив тільки тоді, коли вони поліпшують стан активу, підвищуючи оцінений спочатку рівень його продуктивності [45].

Важливим елементом регулювання та управління витратами є податкове законодавство, яке визначає склад витрат звітного періоду в процесі визначення суми податку на прибуток.

Досліджені нормативно-правові документи визначають юридичний зміст процесів формування господарських операцій, створюють юридичну базу з обліку витрат на поліпшення основних засобів на підприємстві, і як наслідок – необхідність організації їх бухгалтерського обліку. Таким чином, діюча нормативна база формує систему юридичних засад щодо бухгалтерського обліку витрат на поліпшення основних засобів на підприємстві.

Стосовно стану законодавчої бази України слід вказати, що її структура побудована таким чином, щоб охопити всі сфери господарювання та визначити основні принципи підприємницької діяльності. Інакше кажучи, чинні закони та нормативні акти спрямовані на встановлення певних рамок та нормативів господарювання, що дозволить кожному суб'єкту отримувати прибутки від своєї діяльності на засадах законності, економного використання ресурсів і виконання зобов'язань перед суспільством і державою. У разі недоотримання встановлених нормативів законодавством передбачені відповідні санкції. Негативним аспектом, є той факт, що до кожного нормативно-правового документу додається цілий перелік змін та доповнень, які необхідно відслідковувати і враховувати у практичній діяльності [35].



Рис. 1.2.2. класифікація поліпшень основних засобів згідно різних законодавчих актів



Особливості нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів полягають в подальшій гармонізації їх фінансового обліку з податковим, поступово наближаючись до вимог міжнародних стандартів. Як ми бачимо з рисунку 1.2.2. на даний момент існує різниця в класифікації видів ремонту згідно різних нормативних актів. Проте відмінності є не тільки між національними та міжнародними стандартами, але і між власними вітчизняними актами. Тобто, слід звернути увагу, на гармонізацію державного законодавства.

Наприклад, Податковий кодекс України не розглядає такі види поліпшень як добудову та дообладнання. А Наказ «Про затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» відносить до способу відновлення ОЗ також заміну окремих частин обладнання та впровадження ефективнішого технологічного процесу. Тому слід запровадити єдиний нормативно – правовий акт, який би висвітлив основні аспекти обліку з поліпшень основних засобів, що відповідав би міжнародним стандартам.

На практиці виділяють такі види робіт, спрямовані на підтримку та відновлення працездатності об'єктів ОЗ, а також на поліпшення їх технічних характеристик: технічне обслуговування, поточний ремонт, капітальний ремонт і поліпшення (добудова, дообладнання, реконструкція, модернізація, модифікація тощо).

У різних нормативних документах щодо окремих об'єктів є адаптована ідентифікація. А саме для нерухомого майна:

- Правила, затвержені наказом Державного комітету з питань ЖКГ від 17.05.05 р. № 76;
- Перелік, затверджений наказом Державного комітету з питань ЖКГ від 10.08.04 р. № 150;
- ДБН В.3.2-2-2009 «Житлові будинки. Реконструкція і капітальний ремонт», затвержені наказом Мінрегіонбуду від 22.07.09 р. № 295;
- лист Мінрегіонбуду від 15.07.09 р. № 9/9-1056;

➤ лист Державного комітету з будівництва та архітектури від 30.04.03 р. № 7/7-401 [42].

Перелічені вище документи стосуються утримання житлових будинків і прибудинкових територій, але їх можна використовувати для класифікації ремонтних робіт за будь-якою нерухомістю. Проте для Транспортних засобів детально розписано порядок проведення та обсяг операцій з ремонту в Положенні, затвердженому наказом Мінтрансу від 30.03.98 р. № 102 [54].

Правильна і раціональна організація бухгалтерського обліку витрат на поліпшення об'єктів основних засобів має велике значення для забезпечення об'єктивного відображення на бухгалтерських рахунках зазначених витрат і облікової вартості поліпшених основних засобів, а також для отримання необхідних даних для розкриття інформації про основні засоби в Примітках до фінансової звітності підприємства. Від результатів обліку витрат на поліпшення основних засобів, залежить правильність визначення фінансового результату в бухгалтерському обліку та правильність визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, у чому, в першу чергу, зацікавлені власники та керівництво підприємства [35].

Зауважимо, що у податковому обліку на відміну від бухгалтерського, витрати на ремонтні роботи поділяють на утримання основних засобів (технічне обслуговування), а також ремонти та поліпшення основних засобів (реконструкція, модернізація та інші види поліпшень).

Визначені такі напрями вдосконалення бухгалтерського обліку витрат з поліпшення основних засобів:

1. Доопрацювання нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік, у контексті тлумачення терміна «поліпшення основних засобів» і переліку видів витрат, що входять до їх складу.

2. Визначення основних рахунків з обліку витрат на поліпшення основних засобів, що дозволить деталізувати інформацію щодо видів поліпшення та достовірно формувати інформацію для прийняття управлінських рішень на підприємстві.

### 1.3. Теоретичні основи аудиту витрат на поліпшення основних засобів

На сьогодні на більшості підприємствах України спостерігається тенденція до нарощення застарілих основних засобів. І чим більше їх буде на підприємстві, тим більше коштів потрібно витратити на ремонт. З огляду на це потрібно удосконалювати систему обліку витрат на поліпшення основних засобів, яка б дозволяла приймати ефективні управлінські рішення та запобігати нераціональним витратам. Перевірка витрат на ремонт і поліпшення є ключовим завданням аудиту основних засобів в умовах обмеженості фінансових ресурсів.

Основні засоби займають велику частку в активах підприємства. Тому дуже важливий рівень оснащення ними для безперебійного процесу виробництва. Що дуже часто супроводжується постійними ремонтами та поліпшеннями. Перевірка таких витрат на основні засоби є однією з складових комплексу завдань у ході проведення аудиту на підприємствах.

Аудитор при проведенні аудиту основних засобів визначає для себе об'єкти підвищеної уваги при плануванні контрольних процедур, послідовність етапів перевірки, конкретні джерела отримання даних, визначає аудиторський ризик, і такими об'єктами є відремонтовані основні засоби[71].

Перед тим як розпочати перевірку аудиторю необхідно чітко визначитись із джерелами інформації. Глибина й ефективність аудиту витрат на поліпшення основних засобів підприємства багато в чому залежить від обсягу й якості інформації, яка використовується при його проведенні. До інформаційного забезпечення аудиту витрат на поліпшення основних засобів належать нормативні документи та законодавчі акти, первинні документи, регістри аналітичного і синтетичного обліку, фінансова та податкова звітність, матеріали попередніх перевірок та ін.

Нормативно-правовими джерелами аудиту витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів, є П(С)БО 7 "Основні засоби, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, Податковий кодекс України.

До безпосередніх джерел аудиторських доказів відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» належать наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів (зокрема, в частині витрат на їх ремонт і поліпшення), накази керівника підприємства про виведення об'єкта основних засобів з експлуатації, розпорядження (за ними можна встановити зміст рішення про характер та ознаки здійснюваних підприємством робіт, які приймає його керівник з урахуванням результатів аналізу ситуації та суттєвості таких витрат), первинні документи [2] (обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та ст. 138 ПКУ – за їх даними встановлюють якість ремонту основних засобів, затрати праці та витрачання цінностей на ремонт, якість реконструкції та модернізації), реєстри (шляхом порівняння їх даних з даними первинних документів, Головної книги можна встановити реальність низки показників і (або) відповідність їх встановленим нормативам), звітність (отримують інформацію про сумарні залишки необоротних активів (ф. № 1), наявність основних засобів у первісній вартості на початок року, надходження за рік, суми переоцінки, вибуття за рік, втрати від зменшення корисності, суму нарахованої амортизації за рік, інші зміни за рік), матеріали попередніх перевірок (встановлюють своєчасність виправлення помилок, усунення недоліків, які були виявлені в результаті таких перевірок), результати опитувань працівників підприємства, третіх осіб (наприклад, представників сторонніх організацій, які виконували ремонт основних засобів) тощо [51].

Найбільшою групою інформаційного забезпечення є фактографічна інформація, що є основоположною при проведенні аудиту витрат на поліпшення основних засобів. Методика використання фактографічної інформації в процесі аудиту включає такі процедури: перевірка спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання, підрахунок наданих звітів на арифметичну точність, звіряння відповідності даних фінансових звітів підприємства.

Програма аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів може включати в себе такі напрями, як встановлення виду ремонту, поліпшення;

встановлення способу їх здійснення; перевірка правильності використання коштів на ремонт або поліпшення; порядку списання ремонтних матеріалів; перевірка правильності оформлення документації, що підтверджує понесені витрати на ремонт, поліпшення основних засобів, правильності їх віднесення на рахунки, відображення відповідно до чинного податкового законодавства. Однак зміст, обсяг та послідовність реалізації кожного пункту програми аудиту залежать від комплексу факторів, характерних для кожного окремого підприємства, а саме від організаційно – правової форми підприємства, галузевої приналежності, видів і масштабів діяльності, кількості працівників, обраної системи оподаткування, рівня ефективності системи бухгалтерського обліку, кваліфікації і професіоналізму його кадрів [7].

Методикою аудиту витрат на поліпшення основних засобів передбачено здійснення процедур відповідно до МСА 520 «Аналітичні процедури»: перевірка наявності первинної документації за всіма господарськими операціями з поліпшення основних засобів, перевірка наявності документів на поліпшення основних засобів, перевірка санкціонування операцій з основними засобами, перевірка обґрунтованості та достовірності відображення в обліку витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів. Отже, ефективне розв'язання аналітичних завдань стає можливим якщо є необхідне інформаційне забезпечення яке всебічно характеризує об'єкт аудиту [4].

Як і порядок аудиту, так і порядок відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів, і, відповідно, перевірка їх достовірності залежать від специфічних чинників. Відповідно, аудитору слід з'ясувати чи були у підприємства основні засоби на початок звітного періоду (як зазначено було вище, з фінансових звітів беруть інформацію про сумарні залишки основних засобів, які показані у балансі та Примітках до річної фінансової звітності) та встановити, які основні засоби були відремонтовані (власні чи орендовані). Має значення також перевірка ідентифікації виду робіт (ремонт чи поліпшення), чи приводять такі ремонти або поліпшення до збільшення майбутніх первісно

очікуваних економічних вигід від використання об'єкта чи забезпечують його підтримання у робочому стані. Зокрема, відповідно до п. 14 П(С)БО 7 вартість робіт, що приводять до збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигод, включають до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів є збільшення строку корисного використання об'єкта, підвищення кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Тобто у бухгалтерському обліку такі витрати включаються до собівартості шляхом нарахування амортизації (п. 8 П(С)БО 16 "Витрати") [11]. Таким чином, об'єктами аудиту є записи, що мали місце за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" в розрізі окремих субрахунків з наступним списанням з кредиту рахунку 15 "Капітальні інвестиції" в дебет рахунку 10 "Основні засоби". Вивчення цих записів слід здійснювати за окремим об'єктом, що підлягав поліпшенню [48].

Відповідно до п. 15 П(С)БО 7 витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду. Відповідно об'єктами перевірки стають записи, що мали місце за дебетом рахунку 23 "Виробництво", або рахунків класу 8 "Витрати за елементами" та класу 9 "Витрати діяльності" [46].

Якщо ремонт основних засобів здійснювався господарським способом, то завданням аудитора є перевірити обсяг будівельно-ремонтних матеріалів, кількісний обсяг списаних матеріалів на об'єкт та відповідність нормам списання, якість матеріалів, порядок оцінки будівельно-ремонтних матеріалів при списанні; порядок відображення списаних матеріалів на бухгалтерських рахунках, своєчасність виконання ремонтних робіт. Якщо ремонт виконувала стороння організація, то аудитору слід перевірити правильність укладання договору, проектно-кошторисної документації на здійснення ремонтних робіт,

перевірити якість і своєчасність ремонту; можливість завищення обсягів ремонтних робіт, вивчаючи розрахунки, кошториси, акти виконаних робіт тощо.

У разі наявності орендованих основних засобів та здійснення їх ремонтів і поліпшень, аудитору дослідити умови орендних договорів в частині, яка визначає умови здійснення ремонтів та поліпшення. Також слід звернути увагу на характер здійснених робіт, та чи правильно вони були класифіковані як ремонт, тобто повинні бути віднесені на витрати звітного періоду, чи це була суттєва модернізація об'єкта. В такому випадку понесені витрати повинні зараховуватись до складу основних засобів.

Заключним етапом аудиту є узагальнення результатів перевірки, встановлення відповідно до МСА 320- «Суттєвість в аудиті» суттєвості виявлених помилок і порушень, а також формулювання відповідного висновку [66]. Порядок складання аудиторського висновку регламентується МСА700 «Формулювання думки про надання звіту щодо фінансової звітності» [68].

## Висновки до розділу 1

На сучасному етапі розвитку підприємницької діяльності в Україні, тільки зараз вітчизняні організації розуміють наскільки важливе місце серед активів підприємства займають основні фонди. На дану ситуацію має великий вплив євроінтеграція та імплементація міжнародного досвіду у національну законодавчу систему. Адже низька якість та нестача необоротних активів знижує ефективність виробництва, негативно впливає на фінансовий результат та відштовхує інвесторів від бізнесу, що в свою чергу робить організацію не конкурентоспроможною. Тому перед вітчизняним виробником постає ряд проблем які необхідно вирішити .

Саме тому в першому розділі дипломної роботи ми розглядали та досліджували динаміку наявності основних засобів за останні п'ять років. Аналізуючи отримані дані, можна дійти висновку, що підприємства активізували свою діяльність в напрямку модернізації, а в деяких випадках і цілковитого оновлення основних фондів. Це можна спостерігати із тенденції до поступового зменшення зношеності необоротних активів. У 2018 році показник зносу досягнув мінімального рівня протягом останніх років, і становив 55,1 %. На повільний темп оновлення необоротних активів підприємства впливає багато як зовнішніх так і внутрішніх факторів, серед яких можна виділити нестабільну економічну ситуацію в країні, відсутність єдиної законодавчої бази для обліку основних засобів, їх ремонтів та модернізації, низька зацікавленість національним бізнесом іноземними інвесторами, відсутність прозорого та достовірного ведення обліку, низька забезпеченість власними обіговими коштами, дотримання застарілих стандартів та не впровадження новітніх способів ведення господарської діяльності.

Також у даному розділі досліджуємо стан та динаміку наявності і розвитку основних фондів нафтогазового комплексу. Розвиток газової промисловості є важливим аспектом для піднесення економіки держави. Адже дана галузь із постачання та транспортування електроенергії та газу складала



3,1 відсотка від ВВП країни у 2018 році згідно даних Державної статистики [19].

На сьогоднішньому етапі обліку основних засобів відсутня єдина система фінансового, податкового і управлінського обліку. Маємо ситуацію при якій облік основних засобів будується за різними системами. Причиною багатьох проблем обліку основних засобів є недостатнє теоретичне та методологічне обґрунтування і неузгодженість нормативно – правових вимог, щодо визнання та визначення суті основних засобів, оцінці і класифікації, нарахування амортизації та відображення витрат з ремонту, реконструкції, модернізації та списання об'єктів основних засобів.

В сучасних умовах господарювання витрати на ремонт основних засобів становлять значну частку в загальній структурі витрат підприємства.

Одним із найважливіших чинників розвитку економіки, від якого залежить збільшення обсягів виробництва без додаткових інвестицій, є поліпшення об'єктів основних засобів. Це зумовлює необхідність розробки нових підходів до організації і методики обліку та аудиту основних засобів та коригування їх згідно вимог міжнародних стандартів, враховуючи економіко-правове становище України та національний досвід у цьому питанні.

Отже, вид ремонтів та відображення їх в обліку напряму залежить від економічних вигод для підприємства. Неможливо визначити, чи капітальний ремонт об'єкта призведе до капіталізації витрат та збільшення первісної вартості основного засобу, чи підтримання в робочому стані та збільшенні витрат звітного періоду.

Порівняльний аналіз чинного нормативно-облікового законодавства України, міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку свідчить, що у кожному з нормативно-правових актів є розбіжності у переліку видів таких робіт, а також відсутнє чітке визначення поняття «ремонт» й «поліпшення основних засобів» що ускладнює обліковий процес [29].

Також, існує ряд недостатньо досліджених проблем, в частині бухгалтерського обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію

основних засобів, які потребують уваги, більш ґрунтовного аналізу та вирішення. До таких проблемних аспектів досліджуваної тематики можна віднести: питання сутності ремонту та модернізації, систематизація видів витрат на ремонт необоротних активів, яка відповідає обліковим потребам і враховує специфіку даних робіт, формування облікової політики щодо відображення операцій з ремонту та модернізації основних засобів на підприємстві, особливості здійснення внутрішнього контролю витрат на ремонт та модернізацію.

Також необхідно зазначити, що із розвитком теоретичних досліджень спостерігається поступова трансформація облікового процесу в напрямі його гармонізації на всіх рівнях. Однак, на нашу думку, для повної гармонізації бухгалтерського обліку в Україні, побудованого на нових засадах ринкової економіки, необхідно виконати ще досить значний обсяг робіт як у теоретичній, так і в практичній площині, що стосується й обліку операцій з основними засобами.

Важливим аспектом в організації облікового процесу витрат на ремонт та модернізацію основних засобів є подання цієї інформації в розрізі груп основних засобів, сформованих у цілях оподаткування, адже саме від її повноти та достовірності залежить правильність ведення податкового обліку таких поліпшень, а тому й база оподаткування податком на прибуток.

В сучасних умовах ведення господарської діяльності в зв'язку із суттєвими змінами в побудові облікового процесу, доцільно розробити детальну інструкцію щодо ведення обліку операцій з основними засобами, оскільки вимоги, які вміщують Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, надають можливість сформулювати лише загальні засади організації обліку цих активів.

## **РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ АУДИТУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА**

### **2.1. Особливості обліку модернізації та реконструкції основних засобів**

Для ефективного використання основних засобів необхідно вміти правильно відображати їх в обліку та вирішувати пов'язані з цим процесом проблеми, однією із яких є організація операцій документування основних засобів, які забезпечують і підтверджують достовірність бухгалтерського обліку. Правильна організація бухгалтерського обліку основних засобів забезпечує ефективність їх використання, своєчасність визначення і відображення операцій зі змінами, що відбуваються із ними, повноту відображення цих змін у вартісному вираженні в бухгалтерському обліку.

Кожне підприємство обирає самостійно шляхи відновлення можливостей використання об'єктів основних засобів, ними можуть бути: капітальний ремонт, модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання. Але труднощі можуть виникати і в процесі здійснення робіт, пов'язаних з ремонтними діями, так і при відображенні таких витрат у системі бухгалтерського обліку

Для забезпечення збереження експлуатаційних якостей і ефективності використання, а також продовження терміну служби об'єктів основних засобів, необхідно постійно здійснювати витрати на утримання основних засобів. Витрати на поліпшення ОЗ можуть або капіталізуватися, тобто збільшувати вартість основних засобів, або списуватися на витрати звітного періоду. Принципи капіталізації чи віднесення до поточних витрат, пов'язаних з основними засобами, залежать від того, коли були понесені ці витрати [22].

Витрати на всі види ремонтів визначаються підприємствами самостійно, виходячи з технічного рівня, зносу основних виробничих засобів та забезпечення ремонтних робіт матеріально-технічними ресурсами. Економічна доцільність капітального ремонту основних засобів визначається порівнянням витрат на капітальний ремонт об'єкта з вартістю аналогічного

нового устаткування. Якщо вартість капітального ремонту цього об'єкта перевищує вартість аналогічного нового устаткування, то такий ремонт робити недоцільно. Фінансування капітального ремонту на підприємстві здійснюється згідно з планом капітального ремонту. План складають на підставі актів обстеження та кошторисно-фінансових розрахунків щодо ремонту окремих об'єктів з урахуванням чинних норм, цін, тарифів [7].

Підставою для обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують і підтверджують здійснення цих операцій. Особливості документування обліку ремонтів та поліпшення основних засобів показані на рис.2.1.1.

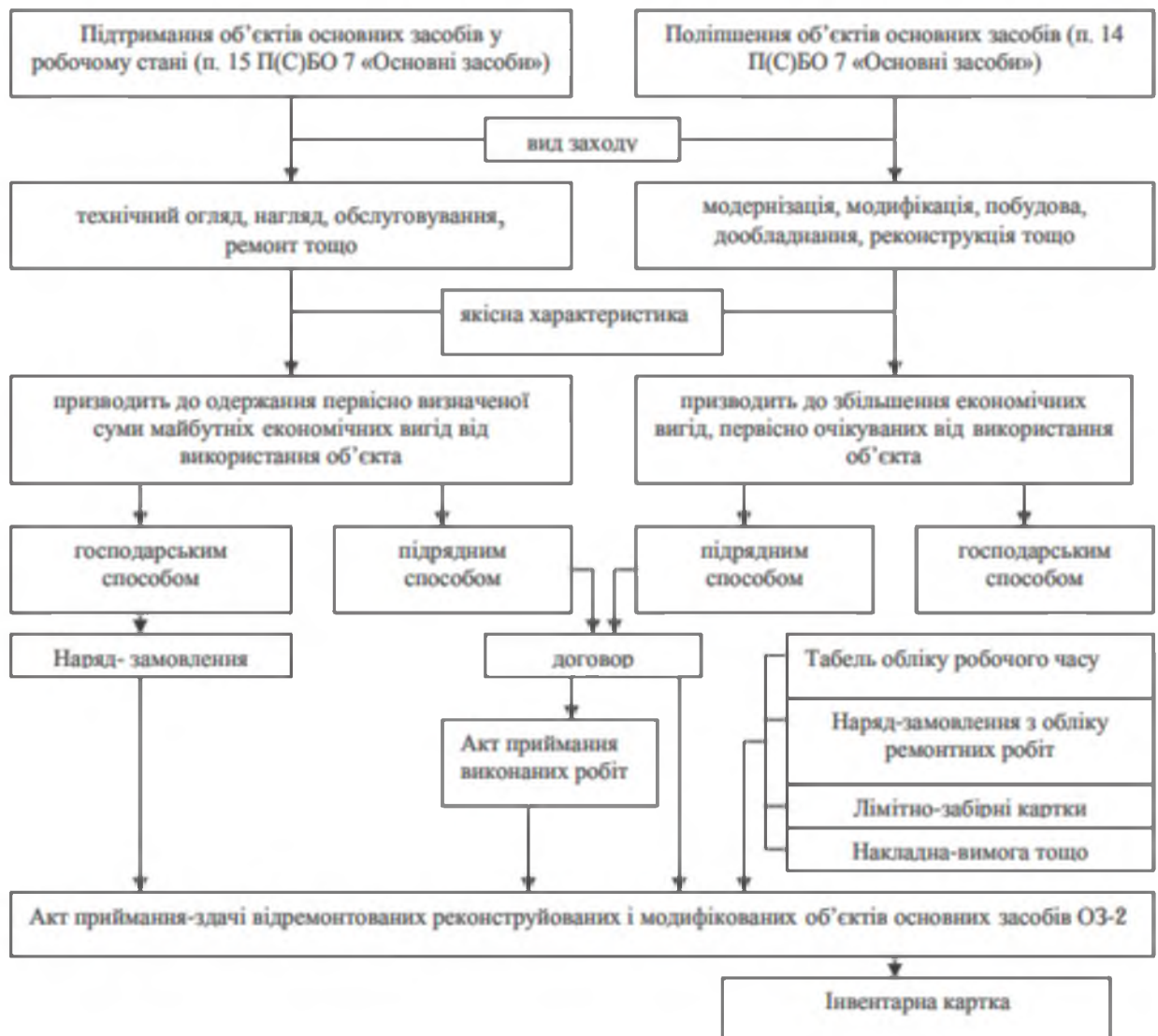


Рис. 2.1.1. Документування обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів

При відображенні у бухгалтерському (фінансовому) обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів слід враховувати вплив цих заходів на збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів. Зокрема:

1) 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 вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта (п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби»);

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат (п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби») [46].

Відповідно до п. 12 МСБО 16 «Основні засоби», витрати на щоденне обслуговування об'єкта, як правило, – це витрати на заробітну плату та витратні матеріали, а також це можуть бути витрати на незначні деталі. Призначення цих видатків часто визначають як «ремонти та технічне обслуговування» об'єкта основних засобів.

Суб'єкт господарювання не визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Навпаки, ці витрати визнаються в прибутку чи збитку, коли вони понесені. У той же час більш значний ремонт, що супроводжується заміною суттєвих частин об'єкта, відображається по іншому.

Так, згідно з пункту 13 міжнародного стандарту 16 «Основні засоби» суб'єкт господарювання визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів собівартість замінюваної частини такого об'єкта, коли витрати понесені, якщо задовільняються критерії визнання. Балансову вартість тих частин, що їх замінюють, припиняють визнавати відповідно до положень про припинення визнання МСБО 16. Відзначимо, що норми П(С)БО 7 «Основні

засоби», які регулюють порядок відображення у бухгалтерському обліку ремонтів та поліпшень основних засобів, загалом не суперечать положенням МСБО 16 «Основні засоби». Проте, в МСБО 16 «Основні засоби», на відміну від аналогічного вітчизняного стандарту, термін «поліпшення об'єкта» взагалі не згадується, і, відповідно не наводиться перелік заходів, які вважаються поліпшенням об'єкта основних засобів[34].

Витрати на технічні огляди або технічне обслуговування, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, згідно з п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» включаються до складу витрат. При цьому слід відмітити, що у П(С)БО 7 «Основні засоби» термін «регулярні технічні огляди» не вживається, відповідно і жодних особливостей відображення таких заходів у обліку вітчизняний стандарт не встановлює. Як зауважує В.І. Попович, коментуючи норми МСБО 16 «Основні засоби», «витрати на регулярні техогляди обліковуються аналогічно до операцій заміни запчастин: додаються до балансової вартості об'єкта, але при цьому вартість попереднього техогляду віднімається (списується)» [55].

Порядок обліку витрат на ремонтні роботи залежить від використовуваного на підприємстві підходу щодо їх проведення, котрий повинний бути закріплений в Наказі про облікову політику. Виокремимо наступні способи відображення витрат на ремонт основних засобів у бухгалтерському обліку[16]:

– віднесення витрат на ремонт на поточні витрати. Їх сума незалежно від складності та об'єму ремонтних робіт відображається безпосередньо на рахунках обліку виробничих витрат чи витрат обігу, якщо організація у відповідності зі своєю обліковою політикою не створює резерву майбутніх витрат на ремонт необоротних активів (ремонтного фонду) і не відображає витрати по нерівномірно проведеному ремонту в складі витрат майбутніх періодів;

– віднесення витрат на ремонт на витрати майбутніх періодів. При здійсненні значних витрат на ремонт об'єктів необоротних активів в різні звітні

періоди виробничі витрати відображаються на рахунках 39 «Витрати майбутніх періодів», з подальшим рівномірним списанням на рахунки обліку виробничих витрат чи витрат обігу протягом строку, визначеного обліковою політикою підприємства;

– віднесення витрат на зменшення резерву на ремонт необоротних активів (ремонтного фонду). Підприємство попередньо створює резерв майбутніх витрат на ремонт основних засобів з подальшим списанням витрат на ремонт за рахунок цього резерву (ремонтного фонду). В робочому плані рахунків можна створити субрахунок, наприклад 475 «Ремонтний фонд», або аналітичний рахунок до субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», наприклад 474.1 «Резерв майбутніх витрат по ремонту». Розглянемо більше детально кожен з цих видів відображення витрат на ремонт. Що стосується першого, то він є класичним підходом до відображення та списання витрат, понесених на ремонтні роботи. Зазначимо лише певні особливості його проведення. Якщо в штаті підприємства передбачена наявність спеціального ремонтного підрозділу, то всі витрати, що відносяться до проведеного ремонту необоротних активів (вартість використаних матеріалів, оплата праці робітників, які здійснюють ремонт, та інші витрати по ремонту, що здійснюється господарським способом), відображається на рахунку 232 «Допоміжні виробництва» з подальшим розподіленням на рахунках обліку витрат в залежності від того, в яких цілях використовується майно, що буде ремонтуватися [64]. Цей варіант доцільно застосовувати в тих випадках, коли обсяг ремонтних робіт незначний, оскільки пряме включення витрат на окремі види ремонту у складі витрат виробництва не призведе до різкого збільшення собівартості продукції (робіт, послуг). Однак, в періоди виконання великих ремонтних робіт даний спосіб списання витрат на ремонтні роботи може суттєво збільшити собівартість продукції в ці періоди у порівнянні з плановою.. В таких випадках краще використовувати інші варіанти віднесення витрат на ремонт, що дозволяють в деякій мірі збалансувати собівартість продукції окремих календарних періодів [63].

Варіант обліку ремонтних робіт з використанням рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» застосовується при проведенні капітального чи «дорогого» поточного ремонту. Базою для використання цього рахунку для відображення витрат на ремонтні роботи є Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р., в якій зазначено, що рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» призначено для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах. Якщо витрати на проведення ремонту значні, то при одночасному списанні вони можуть перекрыти прибуток звітного періоду, тобто викривити фінансовий результат [44].

Варто зазначити, що підприємство може ввести субрахунок до рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», наприклад 391 рахунок, на якому будуть накопичуватись лише витрати, понесені на ремонт та модернізацію об'єктів необоротних активів. Визначаючи у своїй обліковій політиці варіант віднесення витрат на капітальний ремонт у складі витрат майбутніх періодів, підприємство повинно також встановити і строк їх списання. Розподіл витрат майбутніх періодів здійснюється пропорційно між усіма звітними періодами року (хоча за основу можна взяти й інший період, наприклад, час між проведенням двох капітальних ремонтів). Як правило, таким періодом є рік, враховуючи те, що підприємство на протязі кожного року здійснює подібний ремонт. Таким чином, витрати, що потраплять у собівартість кінцевої готової продукції будуть рівні у всіх місяцях і збалансуються витрати діяльності, які формують фінансовий результат і, таким чином, мінімізується можливість отримання нереального збитку у будьякому зі звітних періодів року.

При списанні з рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» витрат на поточні витрати необхідно чітко визначити, на об'єкт якого призначення були спрямовані ремонтні роботи і віднести їх частину на відповідний рахунок витрат, який буде відповідати за своєю сутністю певному виду діяльності підприємства, на об'єкти якої були направлені роботи з поліпшення або



підтримання у робочого стану засобів праці. Податковим кодексом України (п.14. ст.14 ) визначено поняття «модернізація», «реконструкція» та «технічне переозброєння», якими слід керуватися з метою оподаткування. Проте чіткого визначення поняття «ремонт» в Податковому кодексі немає [51].

Витрати, що понесені на поліпшення основних засобів відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після закінчення здійснюваних робіт по модернізації даних об'єктів, витрати що акумулюються на рахунку 15, списуються у дебет 10-го рахунку – «Основні засоби» відповідно до кожного об'єкту, що підлягав поліпшенню[56].

Так, для обліку витрат на придбання чи створення основних засобів передбачено субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; витрат на придбання чи створення інших необоротних активів — субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних активів». Також для обліку витрат на капітальне будівництво підрядним чи господарським способом передбачено субрахунок 151 «Капітальне будівництво». Для потреб управління буде корисною інформація, з якого саме каналу або яким чином надійшов об'єкт основних засобів. Тому пропонується до рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» відкривати аналітичні рахунки третього порядку залежно від каналу надходження об'єкта основних засобів: 152.1 «Створення основних засобів власними силами господарським способом»; 152.2 «Створення основних засобів підрядним способом»; 152.3 «Купівля основних засобів»; 152.4 «Безоплатне отримання об'єктів основних засобів»; 152.5 «Отримання об'єктів основних засобів у вигляді внеску до статутного капіталу»; 152.6 «Отримання основних засобів в обмін» [48].

Сучасна система організації бухгалтерського обліку основних засобів не може цілком задовольнити зростаючі інформаційні потреби управління. Якість інформації щодо номенклатури витрат на поліпшення основних засобів та об'єктивність її відображення у звітності останнім часом втрачають свою корисність для користувачів. Діюча нормативно-правова база обліку залишає нерозв'язаною низку проблем методичного й організаційного характеру

стосовно відображення і систематизації витрат з поліпшення основних засобів. Тому їх розв'язання сприятиме правильному визначенню вартості поліпшених об'єктів основних засобів та оптимізації пов'язаних з ними витрат у процесі господарської діяльності, що на сьогодні є актуальним завданням, крім того, надасть змогу ефективніше розв'язувати завдання управління збереженням, рухом та використанням об'єктів основних засобів, адже ефективне управління й інвестування неможливе без достовірної інформації, а її може забезпечити лише вдало організований обліковий процес, що ґрунтується на прогресивному практичному досвіді та глибокому теоретико-аналітичному дослідженні

Починаючи із 01.01.2015 року законодавство з питань оподаткування в частині розрахунків з бюджетом за податком на прибуток максимально прив'язане до норм бухгалтерського законодавства. Як зазначає В.В. Бабіч «...зміни в оподаткуванні прибутку, передбачені в Податковому кодексі, дещо зменшують розходження між бухгалтерським і податковим обліком прибутку, втім, ці два види обліку залишаються. А отже, залишаються і проблеми, які виникають при оподаткуванні прибутку в діяльності платників податку й податкового органу» [6].

Об'єктом обкладення податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та поза її межами, який визначається коригуванням (збільшенням або зменшенням) фінансового результату до оподаткування (прибутку чи збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до П(С)БО, на різниці, що виникають згідно з положеннями р. III Податкового кодексу України [ 51].

Різниці, які корегують фінансовий результат – це різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів; різниці, які виникають при формуванні резервів (забезпечень); різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій [51].

Різниці можуть не застосовувати ті платники, у яких бухгалтерський дохід за останній звітний (податковий) рік не перевищує 20 млн грн. Відповідно до положень Податкового кодексу України не передбачені різниці, які

корегують фінансовий результат, пов'язані з виникненням витрат на ремонт з поліпшення основних засобів. Отже, ті підприємства, які згідно законодавства зобов'язані застосовувати різниці при визначенні бази оподаткування з податку на прибуток, не враховують витрати на ремонт з поліпшення основних засобів при коригуванні фінансового результату, який визначено за правилами бухгалтерського обліку. Щодо конкретно ремонтів і поліпшень основних засобів, то у Податковому кодексі України міститься одна різниця, яка належить до складу різниць, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів. А саме, база оподаткування податком на прибуток згідно податкового законодавства зменшується на суму амортизації об'єктів, які належать до невиробничих. До таких, в тому числі, належать об'єкти основних засобів, які перебувають на реконструкції, модернізації чи здійснюються інші поліпшення [51].

Отже, вид ремонтів та відображення їх в обліку напряму залежить від економічних вигод для підприємства. Неможливо визначити, чи капітальний ремонт об'єкта призведе до капіталізації витрат та збільшення первісної вартості основного засобу, чи підтримання в робочому стані та збільшенні витрат звітного періоду. Крім того, велика кількість нормативних актів та методичних рекомендації з податкового та фінансового обліку основних засобів приводить до плутани в обліку ремонтів. А тому, необхідно вдосконалювати систему обліку витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів, яка б дозволяла приймати ефективні управлінські рішення та попереджувати нераціональні витрати.

## **2.2. Порівняльний аналіз міжнародних та вітчизняних стандартів аудиту витрат на поліпшення основних засобів**

Протягом багатьох років питання визначення сутності основних засобів та їх ролі в інноваційному розвитку підприємницької діяльності не втрачає своєї актуальності. А у період переходу вітчизняної системи обліку на використання Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) це питання ще й загострилося. Нині МСФЗ є інструментом реалізації економічної політики, основна мета використання якого полягає у забезпеченні прозорості та зрозумілості інформації, що стосується діяльності суб'єктів господарювання. Метою розробки та запровадження МСФЗ також є створення достовірної бази для визначення доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, розкриття існуючих фінансових ризиків, порівняння результатів діяльності. МСФЗ, на відміну від деяких національних правил складання звітності, засновані на принципах, а не на правилах, тобто головним є економічна суть процесу. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її здатною відобразити реальний фінансовий стан підприємства.

Міністерство фінансів України регулярно вносить зміни в Національні стандарти, наближуючи їх до міжнародних, тим самим скорочуючи розрив між вітчизняною системою обліку, контролем та аудитом і загальноприйнятою світовою практикою, тому комплексне впровадження міжнародних стандартів в Україні це лише питання часу.

Міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку й звітності. Аналіз змісту національних П(С)БО свідчить про необхідність їх постійного розвитку та вдосконалення відповідно до змін, що відбуваються в економіці країни [73].

Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися на основі та з врахуванням міжнародних стандартів, і тому П(С)БО 7 “Основні засоби” містять низку положень і визначень, відповідних за сутністю МСБО 16 “Основні засоби”. П(С)БО 7 “Основні засоби” визначає методологічні засади

формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Норми П(С)БО 7 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСБО). У МСБО 16 “Основні засоби” визначається обліковий підхід до основних засобів, щоб користувачі фінансової звітності могли розуміти інформацію про інвестиції суб’єкта господарювання в його основні засоби та зміни в таких інвестиціях. Головні питання обліку основних засобів – це визнання активів, визначення їх балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв’язку з ними [2].

В МСФЗ немає спеціально викладеного в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. Поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО 1 “Подання фінансових звітів”, МСБО 16 “Основні засоби”, МСБО 18 “Дохід”, МСБО 23 “Витрати на позики”, МСБО 38 “Нематеріальні активи” та ін. В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (в частині визначення терміну), П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” (в частині визнання витрат). Згідно з вище перерахованими нормативними документами витрати розглядаються як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [60].

За міжнародними стандартами витрати розглядають як споживання ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо) в процесі діяльності підприємства та включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо. Крім того, за МСБО до витрат

належать збитки від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха), а також нереалізований збиток (наприклад, збиток від курсових різниць). Витрати відображаються у Звіті про прибутки та збитки, коли існує зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активу або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначено. Витрати визнаються одночасно з визнанням зобов'язання (наприклад, нарахування заробітної плати) або зі зменшенням активів (реалізація товару). Витрати підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані [27]. Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів та витрат. Наприклад, матеріальні витрати, зарплата, накладні витрати, що включені до складу собівартості продукції, визнають як витрати на момент отримання доходу від реалізації даної продукції. Іноді прямий зв'язок між витратами та доходами встановити важко. Якщо надходження економічних вигід очікуються протягом кількох облікових періодів і важко встановити їхній зв'язок із доходом конкретного періоду, витрати визнаються (у вигляді амортизації) систематичного та раціонального розподілу між відповідними звітними періодами [17].

Отже, за МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди. Відрізняється класифікація та групування витрат [18].

Міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності підприємства, та статей витрат, які не пов'язані із звичайною

діяльністю. У П(С)БО 16 витрати класифікують залежно від виду діяльності, з приводу якого вони виникли - за економічними елементами і статтями витрат. Також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати [21].

Вимоги сьогодення диктують суб'єктам економіки застосовувати міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, що сприятиме уніфікації фінансової звітності, додатковому залученню інвестицій, підвищенню прозорості та зрозумілості інформації для прийняття управлінських рішень. Тому для адаптації національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародної практики в П(С)БО 7 "Основні засоби" необхідно внести деякі зміни і доповнення, що дозволить подолати певні неузгодженості в обліку основних засобів і сприятиме підвищенню достовірності, прозорості та зрозумілості облікової інформації для користувачів [24].

Згідно з МСБО 16 витрати на обслуговування основного засобу під час його експлуатації називаються подальшими витратами.

Відповідно до цього стандарту подальші витрати поділяються на два види:

- витрати на щоденне обслуговування об'єкта, що включають до витрат періоду в результаті здійснення регулярних основних технічних оглядів;
- витрати, подібні тим, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення техогляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо).

Якщо при ремонті об'єкта основних засобів виконано значні за вартістю роботи; деталі, вузли або цілісне устаткування замінено з метою збільшення продуктивності машин або значного підвищення якості продукції, що виготовляється, то такі витрати можуть включатися до балансової вартості основних засобів, якщо вони відповідають критеріям визнання основних засобів. Такими витратами згідно з П(С)БО 7 і МСБО 16 визнаються витрати на поліпшення об'єкта (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання,

реконструкцію тощо), яке призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Слід зазначити, що на відміну від норм П(С)БО 7, міжнародними стандартами не розглядається метод обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, передбачений податковим законодавством.

Орієнтація національних облікових систем на Міжнародні стандарти забезпечує можливість порівняння звітних показників підприємств різних країн. Це забезпечує інвесторів необхідною інформацією при прийнятті рішень щодо реалізації міжнародних інвестиційних проектів, сприяє переміщенню капіталів та інтеграції національних економік. Також це значною мірою сприяє здійсненню дієвого незалежного контролю стану та використання об'єктів основних засобів. Зазначені нормативні документи в МСБО 16 містять повну і точну характеристику основних засобів щодо їх вартості, амортизації, вибуття, ліквідації, переоцінки, ремонту, ефективності їх використання та позитивний досвід багатьох країн. Ведення обліку за міжнародними стандартами полегшило роботу бухгалтерів, підприємства яких мають справу з іноземними партнерами, і покращало імідж країни. Так як аудит основних засобів є складним процесом і з огляду на постійні зміни в нормативних актах щодо основних засобів – їх амортизації, класифікації, – буде доцільним уведення за Міжнародними стандартами, тому що аудит основних засобів є дуже важливою частиною загального аудиту підприємства.

Звичайно, не можна автоматично перенести міжнародний досвід обліку основних засобів на вітчизняну практику, оскільки вплив на систему обліку не тільки щодо обліку основних засобів, але й загалом, беззаперечно, має сучасна економічна ситуація в нашій країні. Однак запозичення міжнародного досвіду облікового відображення основних засобів на підприємствах сприятиме створенню надійного інформаційного підґрунтя для управлінської ланки [75].



### **2.3. Методика аудиту витрат на ремонт та поліпшення основних засобів**

Для ефективного проведення аудиторської перевірки необхідно визначити критерії та параметри перевірки витрат на ремонт основних засобів у відповідності до поставлених цілей. Під час організації системи аудиту на підприємстві в частині операцій, пов'язаних з ремонтом основних засобів, важливе місце посідає визначення предмету, об'єкта, суб'єкта, мети здійснення такого аудиту, етапів його проведення, основних завдань, його інформаційної бази, форми організації, визначення методів і прийомів здійснення аудиту, змісту процедур, особливостей звітування, надання рекомендацій та моніторингу їх дотриманням і оцінка наслідків прийнятих рішень.

Мета аудиту операцій з поліпшення основних засобів на підприємствах має бути комплексною і полягати у:

- формулюванні обґрунтованої думки щодо достовірності в усіх суттєвих аспектах фінансової інформації про операції з поліпшення основних засобів, яка сприятиме зменшенню інформаційного ризику її користувачів та підвищенню ступеня довіри до цієї інформації;
- здійсненні загальної оцінки обраного керівництвом підприємства порядку формування фінансової інформації про операції з поліпшення основних засобів, зокрема ефективності організації і функціонування внутрішнього контролю за ними [63].

Організація роботи аудитора при перевірці ремонту та модернізації основних засобів буде мати свої особливості в залежності від того, на яких правах використовуються основні засоби, що підлягають ремонту та модернізації. Використання власних основних засобів, орендованих або тих, що використовуються в спільній діяльності буде прямо впливати на організаційне, технічне та методичне забезпечення процесу аудиту. На рисунку 2.3.1 зображено етапи проведення аудиту на підприємстві.



Рис.2.3.1. Етапи аудиту витрат на ремонт та модернізацію основних засобів

З огляду на окреслену мету та форми визначених тверджень для розгляду потенційних викривлень, основними завданнями аудиту операцій з поліпшення основних засобів на підприємствах:

- перевірку правильності відображення прямих і непрямих витрат на ремонт основних засобів в системі бухгалтерського обліку;
- перевірку правильності віднесення витрат на витрати періоду чи їх капіталізацію та збільшення вартості відремонтованого об'єкта ОЗ;
- перевірку й оцінку організації і стану документального оформлення операцій з поліпшення основних засобів;
- перевірку того, чи усі зареєстровані у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності операції з поліпшення основних засобів стосуються періоду аудиту;
- перевірку дотримання податкового законодавства щодо операцій з поліпшення основних засобів та віднесення відповідних сум на витрати з метою оподаткування податком на прибуток підприємства [26].

Об'єктом аудиту операцій з ремонту основних засобів виступають явища, що безпосередньо являють собою процес ремонту та модернізації основних засобів, а також явища, що можуть представляти собою ризики, пов'язані з такими операціями

Беручи до уваги погляди відомих науковців, зокрема, а також вимоги МСА, методика аудиту операцій з використання та утримання основних засобів у обов'язковому порядку має охоплювати:

- законодавчо-нормативну базу аудиту;
- перелік джерел і носіїв аудиторської інформації;
- довідник аудитора для складання загальної стратегії і плану аудиту;
- прийоми і методи аудиту, які можуть бути застосовані для одержання аудиторських доказів;
- послідовність виконання аудиторських процедур та їх опис.

Оскільки аудитор несе відповідальність за сформульовану у аудиторському звіті думку про фінансову звітність, він має розуміти, що недотримання окремих положень законодавчих і нормативних актів може призвести до негативних наслідків, які суттєво впливають на достовірне подання фінансової звітності клієнтом або навіть на можливість продовження його діяльності у передбачуваному майбутньому. При цьому слід розрізняти два типи законодавчих і нормативних актів, які впливають на відповідальність аудитора:

1) законодавчі й нормативні акти, які безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності;

2) законодавчі й нормативні акти, які не мають безпосереднього впливу на формування показників фінансової звітності, бо встановлюють вимоги до поточних аспектів використання й утримання основних засобів і зазвичай не реєструються у інформаційній системі клієнта, але недотримання яких може мати негативні наслідки, що вимагають передбачення додаткових витрат у фінансовій звітності або відповідного розкриття інформації у примітках до неї – накладення штрафних санкцій, пені, подання судових позовів, збитки тощо.

Враховуючи це, для отримання достатніх і доречних аудиторських доказів, здійснені протягом періоду аудиту операції з використання і утримання основних засобів слід перевіряти, застосувавши комплексне виконання аудиторських процедур з їх ідентифікації, перевірки, спостереження, підтвердження, запиту, перерахування, аналітичних процедур, оцінки та повторного виконання. У ході виконання цих процедур застосовуються методи документальної перевірки, фактичної перевірки стану активів, підтвердження, запиту, спеціальної перевірки [28].

Метод документальної перевірки полягає у застосуванні таких прийомів:

- 1) сканування документів;
- 2) експертна оцінка документів (візуальна (формальна));
- 3) прийоми зустрічної перевірки;
- 4) прийоми взаємної звірки документів [33].

З метою фактичної перевірки здійснених операцій з використання і утримання основних засобів можуть бути застосовані прийоми:

1) інвентаризації або спостереження за її проведенням – встановлення натуральних обсягів незавершених робіт з поліпшень або фактичного стану законсервованих об'єктів;

2) огляду або обстеження об'єктів незавершених/завершених поліпшень, законсервованих, не використовуваних об'єктів основних засобів – виявлення їх наявності і вивчення фактичного стану з фіксацією, за необхідності, важливих особливостей оглянутих об'єктів;

3) спостереження за ходом робіт з поліпшень основних засобів, ремонтних робіт, то на конкретний момент часу – для підтвердження факту їх здійснення та, за наявності необхідних знань, дотримання технології виконання цих робіт. Спостереження можна застосувати і до виконання роботи бухгалтером з обліку операцій з використання і утримання основних засобів, а також головного механіка – при складанні планів і графіків ППР, складанні і перевірці дефектнокошторисних відомостей;

4) контрольні обміри виконаних робіт – для підтвердження фактичних обсягів виконаних робіт з поліпшень.

Методи спеціальної перевірки здійснюються із залученням відповідних фахівців вузької спеціалізації і у досліджуваному питанні передбачають здійснення експертизи проектної і кошторисної документації, планів і графіків усіх видів ремонтів – стосовно їх економічної доцільності, відповідності нормативно-правовій і договірній документації та технічним вимогам [14] .

Щодо аудиту витрат на ремонт основних засобів, що знаходяться в оренді необхідно розмежовувати об'єкти основних засобів в оперативній та фінансовій оренді. Особливу увагу тут варто приділити саме оперативній оренді, оскільки право власності на такий об'єкт знаходиться у орендодавця, а використовує його орендар. Тому принциповим питанням є те, хто відповідно до умов договору здійснює ремонтні роботи такого основного засобу: орендар чи орендодавець і який порядок відшкодування таких витрат. Тому в контексті

перевірки основних засобів в операційній оренді, основною метою внутрішнього аудиту витрат на ремонт таких об'єктів є перевірки виконання умов договору оренди. Якщо згідно договору ремонтні роботи проводить орендодавець, то орендар не має фактичного відношення до цих робіт. Якщо ж орендар проводить ремонт основних засобів, то в ході аудиту необхідно встановити яким чином понесені витрати були відображені в бухгалтерському обліку та чи відшкодував їх орендодавець. Тут можливі два шляхи: орендодавець придбає новостворений об'єкт основних засобів, що представляє собою капіталізовані витрати на ремонт; або орендодавець зменшує суму орендних платежів на суму проведеного ремонту [52].

При цьому до основних завдань аудиту відносимо наступні:

- Встановити хто здійснює ремонт об'єкта основних засобів;
- Встановити чи відшкодував орендодавець витрати на ремонт;
- Перевірити правильність віднесення витрат на капітальні інвестиції;
- Перевірити чи було реалізовано новостворений об'єкт основних засобів після закінчення договору оренди.

Якщо ж розглядати фінансову оренду, то мова йде фактично про придбання основного засобу у розстрочку із платою за його використання, але по суті підприємство несе витрати на ремонт основного засобу, що поступово переходить у його власність.

Досліджуючи особливості аудиту основних засобів зазначимо, що дана перевірка є процесом досить трудомістким, потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосовувати вибіркове дослідження основних засобів при прийнятому рівні аудиторського ризику. Адже визначення аудиторського ризику є одним із ключових етапів організації аудиторської перевірки витрат на ремонт основних засобів. При цьому аудитор не лише виявляє ризики контролю та властиві ризики з метою якісного проведення аудиту, а також надає рекомендації щодо усунення виявлених недоліків та ризиків. Тому, якість аудиторської перевірки залежить від надійності системи бухгалтерського обліку, точності віднесення об'єктів до класифікаційних груп

та достовірності інвентаризаційних даних. Аудитор повинен не лише покладатися на надійність системи бухгалтерського обліку, але й критично її оцінювати з позиції того, що існує ризик допущення бухгалтером помилок. Для оцінки ризиків проводяться заходи щодо їх виявлення і аналізу, на підставі чого приймається рішення про їх зниження, організовуючи систему контрольного середовища шляхом створення процедур внутрішнього контролю, реальної оцінки і своєчасного інформування персоналу про результати діяльності.

Ризик не виявлення пов'язаний з можливою недосконалою системою внутрішнього контролю операцій з ремонту та модернізації основних засобів; відповідно, помилки і шахрайські дії персоналу можуть бути не виявлені в процесі перевірки. Під внутрішньогосподарським ризиком розуміється можливість того, що господарські операції і звітність можуть містити помилки в результаті неефективної системи внутрішнього контролю [61].

Внаслідок неякісного виконання контрольних процедур можливі наступні причини виникнення порушень при проведенні ремонту та модернізації основних засобів, що зображені на рисунку 2.3.2

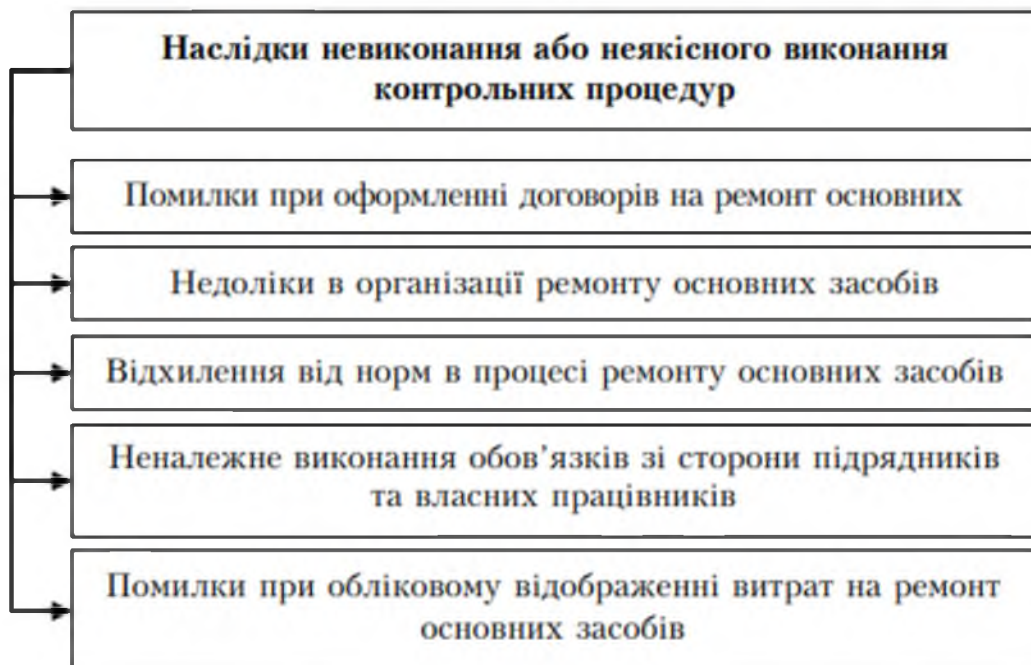


Рис. 2.3.2 Причини порушень внаслідок неякісного виконання контрольних процедур при здійсненні операцій, пов'язаних з ремонтом основних засобів

Здійснюючи тест системи внутрішнього контролю аудитор повинен зосередити свою увагу на зонах ризику, що можуть призвести до зменшення ефективності управління основними засобами, їх ремонтом та модернізацією [10].

Узагальнюючи слід відмітити, що аудит витрат на ремонт та поліпшення основних засобів є складним процесом та має ряд особливостей, що, головним чином, зумовлено новими вимогами податкового законодавства та специфічністю обліку операцій з поліпшення й ремонту основних засобів та їх впливом на оцінку вартості об'єктів. Від результатів аудиту, тобто підтвердження достовірності витрат на ремонт і поліпшення основних засобів, залежить правильність визначення фінансового результату в бухгалтерському обліку та правильність визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток, в чому, в першу чергу, зацікавлені власники та керівництво підприємства.



## Висновки до розділу 2

Кожен вітчизняний виробник прагне зайняти своє місце на ринку та отримати максимальну величину прибутку. В ході своєї діяльності він провадить політику, що зможе максимізувати доходи та зменшити видатки. Важливим напрямком від якого залежить вирішення цієї проблеми є збільшення масштабів, темпів і оптимізації структури оновлення основних засобів промисловості.

На сучасному етапі розвитку ринкової економіки в державі, існує ще ряд проблем, що стосується відображення в обліку витрат на ремонт основних фондів, та є недостатньо вирішеними, тобто потребують більш глибокого дослідження. Тому зараз актуальним питанням є способи удосконалення бухгалтерського обліку в частині відображення понесених витрат на поліпшення необоротних активів з метою оптимізації резервів на підвищення ефективності використання основних засобів.

Необхідною умовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень є наявність детальної інформації щодо складу, структури та показників використання основних засобів. Тому вдосконалення обліку операцій з основними засобами, в тому числі витрат на підтримання або підвищення майбутніх економічних вигод від використання таких об'єктів, необхідно здійснювати шляхом посилення впливу інформативної та контрольної функцій облікового процесу на управлінські рішення щодо регулювання ефективності використання необоротних активів .

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що існує низка не досліджених проблем в частині бухгалтерського обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів, зокрема: питання сутності ремонту та модернізації для цілей бухгалтерського обліку; класифікації витрат на ремонт основних засобів, що відповідають обліковим потребам і враховують специфіку даних робіт; формування облікової політики щодо відображення

операцій з ремонту та модернізації необоротних матеріальних активів на підприємстві .

Велику роль також відіграє своєчасна перевірка операцій з відображення здійснених витрат на поліпшення основних фондів. Саме аудит дозволить попередити здійснення помилок, що призводять до викривлення даних фінансової звітності, також проаналізувати ефективність проведених ремонтів та чи призведуть вони до оптимізації виробництва.

Якість аудиторської перевірки залежить від багатьох факторів, серед яких рівень кваліфікації аудитора, від достовірності даних бухгалтерського обліку, від системи внутрішнього контролю на підприємстві, законодавчих вимог до проведення аудиту та ін.

На даному етапі впровадження міжнародних стандартів аудиту супроводжується внесенням Міністерством фінансів України постійних змін то методологічних засад проведення аудиту. Адже здійснення аудиту за МСА, що узагальнюють весь накопичений досвід зарубіжними державами, підвищує довіру до вітчизняного аудитора та впливає а якість наданих послуг.

Так, існує ще ряд проблем на шляху імплементації міжнародного досвіду в українські реалії. Але закладення правильного фундаменту дасть міцну основу для подальшого розвитку національного аудиту.

### **РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ З РЕКОНСТРУКЦІЇ, МОДЕРНІЗАЦІЇ ТА РЕМОНТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА**

#### **3.1. Програма аудиту витрат на поліпшення основних засобів з метою підвищення ефективності діяльності підприємства**

Програма аудиту – це перелік аудиторських процедур, за допомогою яких здійснюється перевірка конкретних об'єктів аудиту і накопичується інформація для аудиторського висновку. Аудиторська програма є розвитком плану аудиту і складається аудитором у письмовій формі. В аудиторській програмі розробляються конкретні завдання, заходи і процедури для кожного об'єкта аудиту і видів робіт. Аудиторська процедура повинна бути достатньо конкретною і використовуватися як інструкція для членів аудиторської групи, що беруть безпосередню участь у процесі аудиту. За допомогою аудиторської програми керівник групи аудиторів здійснює контроль за виконанням робіт учасниками аудиторської перевірки [36].

Базою для розробки програми аудиту витрат на ремонт, модернізацію та реконструкцію основних засобів стало ПрАТ «Тернопільгаз».

Основний вид діяльності ПрАТ «Тернопільгаз» – це забезпечення споживачів області найефективнішим та найбезпечнішим «блакитним паливом», виконання всього комплексу робіт з експлуатації систем газопостачання, проектування, будівництво, ремонт і заміна газових мереж, одержання прибутку та задоволення на цій основі потреб засновника та членів трудового колективу .

### 3.2. Економічна оцінка ефективності використання основних засобів

Сучасні умови, в яких функціонують вітчизняні підприємства, характеризуються загостренням конкурентної боротьби на ринку, з одного боку, а з іншого – зносом основних виробничих фондів і, як наслідок, неможливістю використання сучасних технологій за умови обмеженості інвестиційних ресурсів. Успішна діяльність в ринкових умовах залежить від якості продукції, що виробляється, та її собівартості. Досягти цього можливо тільки шляхом підвищення ефективності використання основних виробничих фондів. Визначення напрямків та шляхів вирішення цієї проблеми потребує дослідження нових підходів до оцінки наявних основних виробничих фондів та пошуку можливості та фінансового забезпечення їх оптимального оновлення [9].

Загалом успішність управління основними засобами на вітчизняних підприємствах можна розглядати з позиції ефективності їх використання в господарській діяльності, що здійснюється шляхом вивчення їх обсягу, темпів зростання за відповідні періоди, співвідношенням окремих груп у загальній вартості фондів, визначенням активної частини фондів та причин зміни їх обсягів і структури [67].

Розробка заходів щодо вдосконалення використання основних виробничих фондів базується на попередній оцінці стану та ефективності використання наявних основних засобів. Найбільш поширеним підходом до оцінки є використання сукупності показників, які пропонується поділяти за декількома групами: показники, що характеризують технічний стан; показники забезпеченості основними засобами та, безпосередньо, показники ефективності використання основних засобів, які, своєю чергою, поділяють на узагальнюючі та часткові (табл. 3.2.1.).

Таблиця 3.2.1.

## Показники стану та ефективності використання основних фондів

Показник	Формула розрахунку
1	2
<b>Показники, що характеризують технічний стан</b>	
1. Коефіцієнт придатності основних виробничих фондів	$K_n = 1 - K_z$
2. Коефіцієнт зносу основних виробничих фондів	$K_z = Z_{о.ф} / ОФ_n$
3. Коефіцієнт вибуття основних фондів	$K_{вуб} = ОФ_{вуб} / ОФ_{поч.р}$
4. Коефіцієнт оновлення основних фондів	$K_{он} = ОФ_{ва} / ОФ_{пр}$
5. Коефіцієнт приросту основних виробничих фондів	$K_{пр} = (ОФ_{ва} - ОФ_{вуб}) / ОФ_{срр}$
<b>Показники забезпеченості основними засобами</b>	
6. Фондомісткість	$\Phi_m = ОФ_{срр} / ВП$
7. Фондоозброєність	$\Phi_{оз} = ОФ_{срр} / Ч$
8. Вартість ОФ у майні підприємства	$K_a = ОВООФ / М$
<b>Показники ефективності використання</b>	
<i>Узагальнюючі</i>	
9. Фондовіддача	$\Phi_a = ВП / ОФ_{срр}$
10. Рентабельність основних фондів	$R_{оф} = (ЧП / ОФ_{срр}) \cdot 100\%$ $R_{оф} = (ВП / ОФ_{срр}) \cdot 100\%$
11. Абсолютна сума прибутку на 1 грн ОФ	$A = ЧП / ОФ_{срр}$
<i>Часткові</i>	
12. Коефіцієнт екстенсивного завантаження устаткування	$K_{екс} = T_{ф} / T_n$
13. Коефіцієнт інтенсивного завантаження устаткування	$K_{ін} = t_{ф} / t_n$ $K_{ін} = O_{ф} / O_n$
14. Коефіцієнт інтегрального використання устаткування	$K_{інтегр} = K_{екс} \cdot K_{ін}$
15. Коефіцієнт змінності роботи устаткування	$K_{зм} = K_{вст-зм} / n$ , або $K_{зм} = (N_1 + N_2 + N_3) / N_{max}$
16. Завантаження обладнання	$ЗО = (K_{зм} / PP) \cdot 100\%$

Умовні позначення:  $O\Phi_{срр}$  – середньорічна вартість основних виробничих фондів;  $ВП$  – вартість виробленої продукції;  $OBO\Phi$  – остаточно вартість основних фондів;  $M$  – вартість майна підприємства;  $Ч$  – середньооблікова чисельність працівників;  $KЗ$  – коефіцієнт зносу основних виробничих фондів;  $ЧП$  – чистий прибуток підприємства;  $ВП$  – валовий прибуток підприємства;  $Tф, Tн$  – відповідно фактичний і нормативний (корисний) терміни експлуатації основних фондів;  $p$  – загальна кількість одиниць обладнання;  $O\Phi_{кр}$  – вартість основних фондів на кінець періоду;  $t ф$  – фактично витрачений час на виготовлення одиниці продукції, н-год;  $t н$  – технічно обґрунтована норма часу на одиницю продукції, н-год;  $Oф$  – фактичний випуск продукції устаткуванням за одиницю часу у натуральному виразі, шт.;  $Oн$  – технічно обґрунтований випуск продукції за одиницю часу (цей показник визначається на основі паспортних даних устаткування), шт.;  $Kвст-зм$  – кількість відпрацьованих верстато-змін;  $N1, N2, N3$  – кількість одиниць обладнання, що працювало відповідно в першу, другу та третю зміни;  $N_{max}$  – кількість обладнання, що працювало в максимально завантаженому зміні, або кількість наявного обладнання;  $PP$  – режим роботи підприємства (цеху), змін;  $O\Phi_{вив}$  – вартість виведених за рік фондів;  $O\Phi_{поч.р}$  – вартість фондів на початок року;  $O\Phi_{вв}$  – вартість введених основних фондів;  $Зоф$  – сума зносу основних фондів;  $O\Phi_{п}$  – первісна вартість основних фондів;  $O\Phi_{ср}$  – середня вартість основних фондів за певний період [70].

Розглянемо кожен з цих показників детальніше.

1. Коефіцієнт придатності основних виробничих фондів - виявляє, яку частку складає їх залишкова вартість від первісної вартості.
2. Коефіцієнт зносу основних виробничих фондів - характеризує ступінь зносу та відшкодування витрат на формування основних фондів.
3. Коефіцієнт вибуття основних фондів - показує, яка частка основних фондів, наявних на початок звітнього періоду, вибула за цей період унаслідок старіння та зносу [13].

4. Коефіцієнт оновлення основних фондів - характеризує частку нових, введених в експлуатацію у звітному періоді основних фондів у складі усіх основних фондів, наявних на кінець звітного періоду.
5. Коефіцієнт приросту основних виробничих фондів - показує ступінь збільшення основних фондів у звітному періоді у порівнянні з минулим.
6. Фондомісткість - це показник, зворотний фондівіддачі, який показує величину вартості основних фондів, що припадає на одиницю продукції, випущену підприємством. Цей показник слугує для визначення ефективності використання основних фондів організації.
7. Фондоозброєність - це показник оснащеності праці виробничими основними фондами.
8. Вартість основних фондів у майні підприємства – визначає питому вагу залишкової вартості основних фондів у загальній вартості майна підприємства
9. Фондовіддача - характеризує ефективність використання основних виробничих фондів – сума виробленої продукції на одну гривню основних виробничих фондів [74].
10. Рентабельність основних фондів.- визначає ступінь використання основних фондів підприємства.
11. Абсолютна сума прибутку на 1 грн ОФ – визначає величина чистого прибутку, яка припадає на 1 грн основних фондів.
12. Коефіцієнт екстенсивного завантаження устаткування – визначає рівень завантаження устаткування в час.
13. Коефіцієнт інтенсивного завантаження устаткування - рівень завантаження устаткування за продуктивністю.
14. Коефіцієнт інтегрального використання устаткування – визначає рівень використання устаткування як у часі, так і щодо продуктивності.
15. Коефіцієнт змінності роботи устаткування – визначає скільки в середньому змін працювала кожна одиниця устаткування
16. Завантаження обладнання – визначає середньодобовий рівень завантаження обладнання [9].

Таким чином, під час аналізу обсягу, структури та динаміки основних засобів необхідно враховувати, що різні види основних засобів беруть різну участь у процесі господарської діяльності підприємства. Також слід відзначити, що виробнича потужність на підприємстві визначається лише величиною промислово-виробничих основних засобів, тоді, як невиробничі основні засоби безпосередньої участі у виробництві не беруть, а лише забезпечують обслуговування культурно-побутових потреб колективу.

Проведемо аналіз обсягу, структури та динаміки основних засобів за 2017–2018 рр. (таблиця 3.2.2).

Таблиця 3.2.2.

## Аналіз обсягу, структури та динаміки основних засобів

Показник	2017 тис.грн	2018 тис.грн	Відхилення	
			Σ	%
ОЗ – усього, зокрема:	231154	242032	10879	
1. Виробничого призначення:	229966	240844	10879	
– питома вага, %	99,49	99,5		0,01
1.1. Будівлі та споруди	216217	225425	9208	
– питома вага, %	93,5	93,1		-0,4
1.2. Машини та обладнання	2273	2666	392	
– питома вага, %	0,98	1,1		0,1
1.3. Прилади та інвентар	3118	4111	993	
– питома вага, %	1,35	1,7		0,35
1.4. Транспортні засоби	7340	7638	298	
– питома вага, %	3,18	3,16		-0,02
1.5. Інші основні засоби	1018	1005	-12	
– питома вага, %	0,44	0,42		-0,02
Невиробничого призначення:	1188	1188	0	
– питома вага, %	0,51	0,49		-0,02



## Продовження таблиці 3.2.2

1.1 Будівлі та споруди	1147	1147	0	
– питома вага, %	0,5	0,47		-0,03
1.2. Машини та обладнання	1	1	0	
– питома вага, %	0,0004	0,0004		0
1.3. Прилади та інвентар	28	28	0	
– питома вага, %	0,01	0,01		0
1.4. Інші основні засоби	12	12	0	
– питома вага, %	0,005	0,005		0

Дані скориговано на спотворюючий показник.

Тобто можна спостерігати тенденцію до зростання основних засобів, що пов'язано не тільки з розвитком газової галузі, а і з активною діяльністю товариства, спрямованою на оновлення застарілих газопроводів та споруд на них. Такі заходи проводяться з метою покращення їх функціонування, та зменшенню втрат природнього газу.

Для оцінки зміни структури виробничих основних засобів побудуємо рис.3.2.1

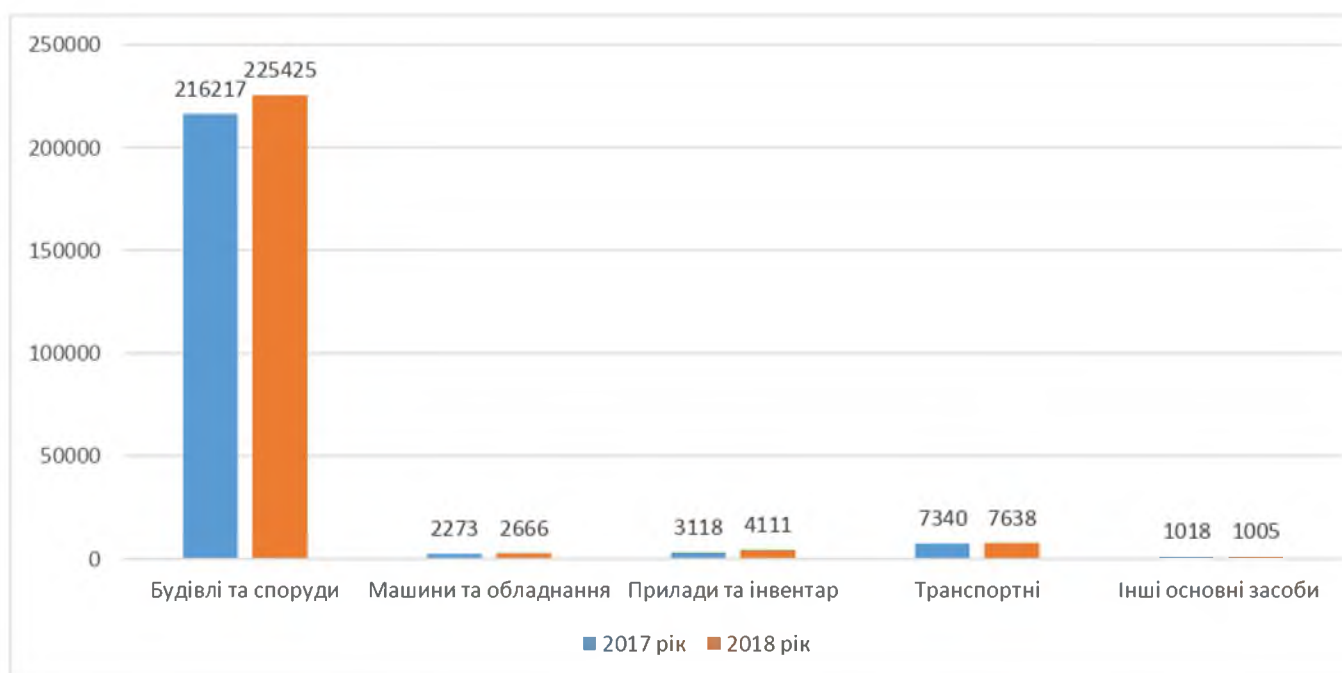


Рис. 3.2.1. Структра зміни вартості виробничих основних засобів

З даного рисунку 3.2.1 розуміємо, який великий розрив між основними засобами, які потрібно обслуговувати і тими що призначені для їх обслуговування. Але помітна тенденція до їх збільшення означає, що підприємство рухається до покращення своєї діяльності.

Для аналізу стану та ефективності використання основних засобів побудуємо таблицю 3.2.3., в якій відобразимо основні показники, що відображають необхідні дані для подальшого прийняття управлінських рішень керівництвом товариства.

Таблиця 3.2.3.

## Показники стану та ефективності використання основних засобів

№	Показник	2017	2018	Відхилення
				$\Sigma$
1	Коефіцієнт придатності ОЗ	0,57	0,55	-0,02
2	Коефіцієнт зносу ОЗ	0,43	0,45	0,02
3	Коефіцієнт вибуття ОЗ	0,00085	0,017	0,016
4	Коефіцієнт оновлення ОЗ	0,044	0,061	0,379
5	Коефіцієнт приросту ОЗ	0,045	0,046	0,01
6	Фондомісткість	0,84	1,01	0,17
7	Фондоозброєність	251650	249340	-2310
8	Вартість ОФ у майні підприємства	0,55	0,52	-0,03
9	Фондовіддача	1,19	0,98	-0,21

З даних наведених в таблиці, коефіцієнт придатності основних засобів зменшився у 2018 році на 0,02 одиниці. Це означає, що підприємству потрібно спрямувати свою увагу на поліпшення виробничої частини основних фондів, адже саме вони задіяні в транспортуванні та розподілі природнього газу. А коефіцієнт зносу на підприємстві навпаки зріс, що відображає ідентичну ситуацію, і наголошує на необхідності моніторингу стану основних виробничих фондів. Також збільшилась і величина коефіцієнта вибуття, вона зросла на 0,016 одиниць і в 2018 році дорівнювала 0,017. Що, на мою думку, є

позитивним для підприємства. Адже це означає списання застарілих основних засобів, що знижують ефективність виробництва. Саме тому коефіцієнт оновлення, що визначає інтенсивність капітальних інвестицій, також збільшився на 0,379, що в 18 році склав 0,061 одиниць. У підприємства даний коефіцієнт ще не дорівнює його нормативному значенню ( $K_o > 0,1$ ), і відрізняється на 0,039 од.. Показник приросту основних засобів також зріс у 2018 році і склав 0,046, що на 0,01 од. більше ніж у 2017 р.. Фондомісткість основних засобів залежить від показника фондівдачі, і є пропорційно оберненим до нього. Таку тенденції можна також зрозуміти з показника фондозброєності, адже його величина у 2018р. також зменшилась, і дорівнювала 249340 од., що менше на 2310 од., ніж у 2017р. показник фондівдачі, що характеризує загальне використання основних фондів на підприємстві, також зазнав негативних змін, тому у 2018 році склав 0,98. Причиною такої тенденції є оптимізація структури основних засобів - зайві були продані. Як такого нормативного значення немає, проте варто порівняти значення показника зі значеннями конкурентів. Для різних галузей характерні різні показники фондівдачі. Для фондомістких виробництв цей показник буде нижчим, для сфери послуг - зазвичай вищим.

Розглянемо величину коштів спрямованих в 2017-2018 роках на ремонт та модернізацію основних засобів в розрізі груп ОЗ. (табл.3.2.4.)

Таблиця 3.2.4.

## Капітальні інвестиції

Група Рік	Будівлі та споруди	Машини та обладнання	Транспортні засоби	Прилади і інвентар	Інші ОЗ	Разом
2017	6430,58	1,4	43,7	-	-	6475,68
2018	6954,67	0,17	18,48	13,2	6,98	6993,5

Дані скориговано на спотворюючий показник.

З даних відображених у таблиці 3.1.4. бачимо, що у 2018 році коштів на ремонт та модернізацію було спрямовано на 517,82 тис. грн. більше, ніж у 2017 році. У 2018р. на поліпшення об'єктів групи будівлі та споруди було виділено 6954,67 тис. грн, що більше, ніж у за цей самий період у 2017р. на 524,09 тис. грн.. що означає орієнтованість підприємства на діяльність з підвищення ефективності функціонування, в основному, газопроводів та споруд на них. Набагато менше коштів спрямовано на поліпшення об'єктів з груп машини та обладнання, прилади та інвентар, а також інших основних засобів. В загальному протягом двох останніх років даний рубіж не перевищив 20 тис. грн.. Адже ремонт чи модернізація об'єктів з даних груп зазвичай є недоцільним, оскільки сама вартість поліпшення дорівнює ціні аналогічного за характеристиками приладу чи обладнання. На ремонт транспортних засобів протягом останніх двох років спрямував лише 62,18 тис. грн, адже в таксопарку підприємства налічується автомобілі виробництва останніх років, що мінімізує необхідність капітальних ремонтів.

Провівши аналіз стану та ефективності використання основних засобів можна зробити висновок, що підприємству необхідно покращити стан своїх ОФ. Діяльність у такому напрямку призведе до покращення фінансового стану товариства, дозволить збільшити об'єми реалізації зрідженого газу; збільшити об'єми по інших видах діяльності (газифікація житла, газифікація комунально-побутових об'єктів, виготовлення проектної документації), зменшити експлуатаційні витрати.

### 3.3. Аналітичні процедури при проведенні аудиту витрат на реконструкцію, модернізацію та ремонт основних засобів

Забезпечення раціональної організації аудиту є складним процесом, який визначається сукупністю дієвих заходів, –впорядкованістю односпрямованих аудиторських (контрольних) дій щодо здійснення цієї діяльності.

Аудитор при проведенні аудиту основних засобів визначає для себе об'єкти підвищеної уваги при плануванні контрольних процедур, послідовність етапів перевірки, конкретні джерела отримання даних, визначає аудиторський ризик, і такими об'єктами є відремонтовані основні засоби .

Усі складові природи аудиту, її види та труднощі процесу проведення вимагають формування адекватної структури організації його процесу. Основою аудиту ОЗ є відповідна організаційно-інформаційна модель, яка представляє собою стислу характеристику процесу перевірки. (рис. 3.3.1.)

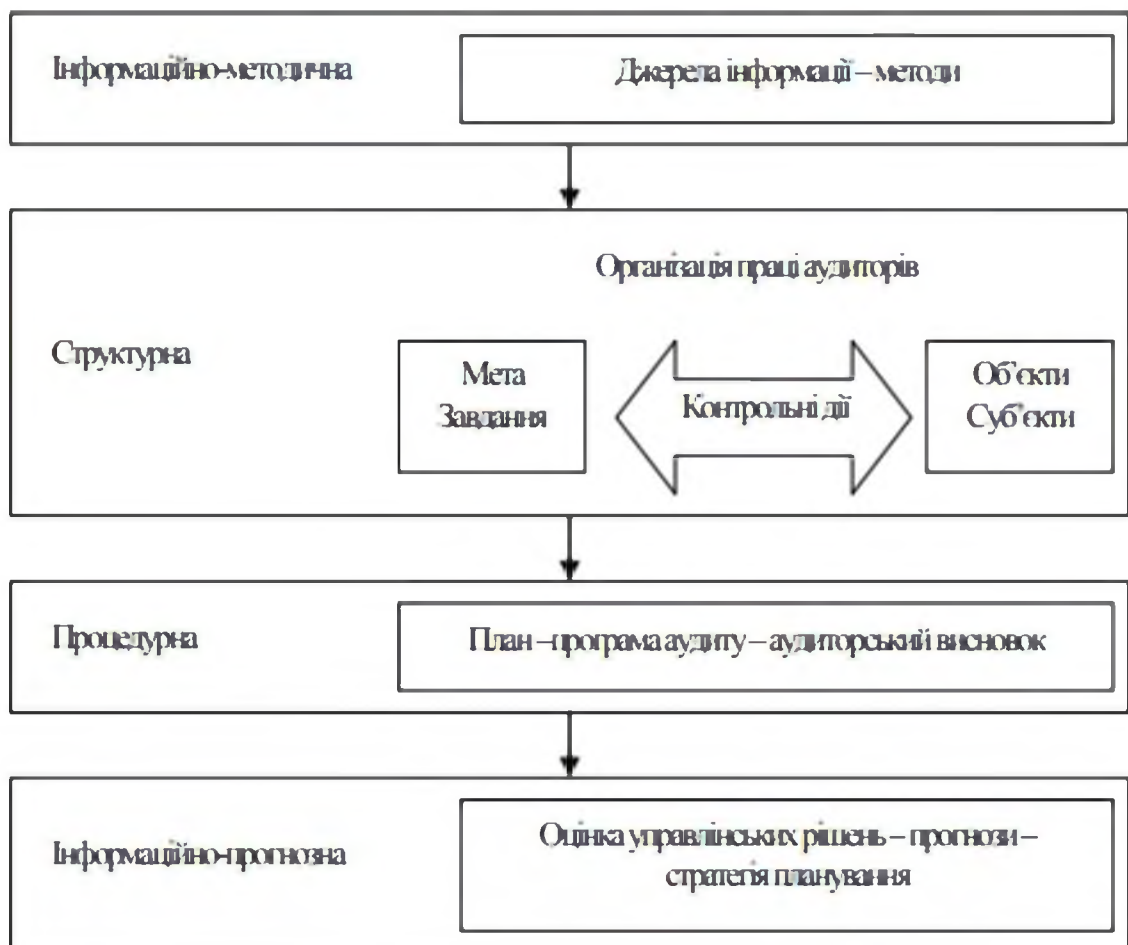


Рис. 3.3.1. Структура організації процесу аудиту

Аудит як вид контролю є необхідним та обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією – передумова успішного функціонування суб'єктів господарювання [8].

За ступенем пізнавальності інформацію в аудиторському процесі поділяють на нову, що відображає новизну рішення чи обґрунтовує причину недоліків, і релевантну, що раніше була в аналогах, тобто звітності про господарську діяльність товариства [57].

Основними джерелами інформації для аудиту основних засобів є: облікова політика підприємства, установчі документи; первинні документи з обліку основних засобів: накладні, інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, акти списання основних засобів, накази про ремонт основних засобів; облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку основних засобів; акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю; головна книга; звітність підприємства.

Метод (від гр. Methodos — дослідження) — це прийом дослідження, що визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, тобто шляхом наукового пізнання та встановлення істини [15].

Разом з методами (прийомами) аудиту використовують поняття "аудиторські процедури". Так, процедура (від лат. procedo проходжу, відбуваюсь) — поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметами праці з метою пізнання, перетворення або удосконалення їх для досягнення оптимуму.

Так, в МСА 530 "Аудиторська вибірка та інші процедури тестування" аудиторські процедури ототожнюються з конкретним переліком процедур контролю. Аргументом цього Міжнародна федерація бухгалтерів висуває те, що саме контроль зменшить невизначеність та надасть деяку впевненість користувачам контрольної інформації [1].

У МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень" визначено базовий перелік процедур перевірки: [23]

— 1 група — запити: запити на адресу управлінського персоналу, працівників внутрішнього аудиту, працівників, зайнятих в ініціюванні, обробці та відображенні в обліку складних операцій, внутрішнім радникам, персоналу з маркетингу та продажу;

— 2 група — аналітичні процедури: передбачається використання порівнянь від простих до комплексного аналізу;

— 3 група — спостереження та перевірка: спостереження за діяльністю суб'єкта господарювання, перевірка документів, відвідання приміщень, простеження операцій в інформаційній системі.

Ефективне застосування аудиторських процедур залежить від затвердженого плану, програми та методики проведення перевірки.

Враховуючи стрімкий розвиток автоматизації процесів ведення бізнесу Міжнародними стандартами аудиту також передбачено використання аудиторських процедур (методів) у комп'ютерному середовищі, до яких відносять: [41] перевірка записів або документів; перевірка матеріальних активів; спостереження; запити; підтвердження; перерахунок; повторне виконання; аналітичні процедури.

У той же час цей перелік оминає при цьому більшість спеціальних методів контролю, ігноруючи загальнонаукові. Міжнародними стандартами аудиту допускають можливість використання аудиторами загальнонаукових методів при проведенні вибіркового дослідження. Тобто, Міжнародна федерація бухгалтерів в МСА 530 "Аудиторська вибірка та інші процедури тестування" негласно погодилася з поділом методів аудиту на 2 групи: [1]

1) методи організації аудиту — суцільний, вибірковий, статистичний, нестатистичний;

2) методи проведення аудиту, які ототожнюються з аудиторськими процедурами.





Розглянемо деякі з цих методів більш детально.

Інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження фактичної наявності активів і зобов'язань організації, виявлення відхилень від облікових даних і ухвалення рішень щодо внесення змін до даних бухгалтерського обліку для приведення їх у відповідність з дійсністю.

Вибіркове спостереження аудиторів вибирають у випадках, коли потрібно у стислі строки та з мінімальними затратами праці й коштів одержати кількісні характеристики досліджуваної сукупності або коли не можна чи недоцільно здійснювати суцільне спостереження [25].

Суцільне спостереження тобто стовідсоткове дослідження об'єктів аудиту, є доцільним в таких випадках:

1. Сукупність складається із невеликої кількості елементів, які характеризуються такими властивостями:

- велика вартість;
- висока ліквідність;
- підтвердження ймовірності зловживань.

Наприклад, касові операції, операції з дорогоцінними металами, транспортні засоби.

2. Якщо використання суцільної перевірки є більш ефективним для досягнення цілей аудиту, наприклад, перевірка довгострокових зобов'язань.

3. Якщо оцінки властивого ризику та ризику контролю високі і тільки використання суцільної перевірки дає змогу досягти цілей аудиту.

У процесі збирання аудиторських доказів аудитор повинен прийняти рішення про те, яку кількість інформації необхідно отримати для досягнення поставленої перед ним мети. Це пов'язано, по-перше, з термінами проведення аудиту і обсягами інформаційних потоків, і, по-друге, необхідно забезпечити конкурентну вартість виконуваних аудитором робіт. Тому постійно виникає проблема оптимізації обсягу аудиторської перевірки і аудиторів вдаються до вибіркового дослідження. Застосування розглянутих способів і прийомів

вибіркового дослідження в аудиті є реальним засобом зменшення вартості аудиторських послуг і, відповідно, залучення додаткової клієнтури [25].

Економічна експертиза призначається в зв'язку із учиненням так званих господарських злочинів, тобто пов'язаних із провадженням підприємницької діяльності. Створена система аудиторського контролю не дає бажаних позитивних результатів у попередженні цих злочинів. Сьогодні найбільш актуальним стає призначення судово-бухгалтерської експертизи при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. З метою повного задоволення потреб слідчої та судової практики поряд з криміналістичною, товарознавчою, психологічною, інженерно-технічною експертизами виникає потреба у здійсненні бухгалтерської експертизи.

Економічний аналіз — це комплексне глибоке вивчення роботи підприємств, їх підрозділів та інших господарських формувань для об'єктивної оцінки її результатів і виявлення можливостей дальшого підвищення ефективності господарювання.

Документальна перевірка. Включає в себе наступні складові:

- формальна перевірка документів - полягає в тому, що аудитор повинен переконатися в реальності певного документа. Для цього рекомендується вибрати певні записи в бухгалтерському обліку і простежити відображення операцій аж до первинного документа. Слід переконатися в правильному заповненні реквізитів, відсутності необумовлені виправлень, підчисток, в справжності підписів;

- арифметична перевірка розрахунків (перерахунок) - полягає у перевірці точності бухгалтерських записів і джерел документів, здійснюється вибірково.

- перевірка по суті - законності, доцільності, котирування документів [53].

Метод документальної перевірки полягає у застосуванні таких прийомів, як:

- 1) сканування документів — безперервний, послідовний перегляд первинних документів й облікових регістрів, який дозволяє досвідченому

аудитору не просто провести поверхневий огляд документів, а виявити серед них недоброякісні чи підозрілі, які потребують більш детальної перевірки;

2) експертна оцінка документів (візуальна (формальна) – дотримання вимог до форми і порядку заповнення реквізитів у первинних документах і регістрах обліку, відсутності необумовлених виправлень/підчисток/дописувань, наявності й автентичності підписів посадових і матеріальновідповідальних осіб, за суттю (логічна) – на предмет логічної оцінки даних про господарські операції, їх легітимності, доцільності, точності, повноти й відповідності встановленим нормативам й інструкціям, правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку і внесення до капітальних інвестицій чи витрат звітного періоду, а також арифметична – стосовно правильності розрахунків у первинних документах, регістрах обліку і фінансовій звітності);

3) прийоми зустрічної перевірки декількох документів щодо однотипної операції з використання і утримання основних засобів– як підтвердження їх доброякісності та тотожності відображених даних;

4) прийоми взаємної звірки документів (різноманітних за своїм найменуванням і характером, у яких відображаються різні аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних операцій), якими оформлено інші господарські операції, пов'язані з певною операцією з використання і утримання основних засобів – для підтвердження відповідності відображених даних [33].

Аудитор під час перевірки основних засобів може використовувати такі методи, як опитування, порівняння, фізична та документальна перевірка, перерахування, вибіркоче дослідження. Так як при опитуванні керівництва підприємства-клієнта в аудитора може виникнути необхідність в отриманні інформації про прогнозовані угоди, плани реалізації основних засобів, наявність претензій, застав та судових позовів, він може вдаватися до інших методів та процедур [8].

Для одержання необхідної інформації аудитор повідомляє листом керівництво підприємства-клієнта про список питань та перелік необхідних

документів за звітний період для проведення перевірки. Так як в ході опитування керівництва підприємства-клієнта в аудитора може виникнути необхідність в отриманні інформації про прогнозовані угоди, плани реалізації основних засобів, наявність претензій, застав та судових позовів, він може вдаватися до інших методів та процедур. Для одержання необхідної інформації аудитор повідомляє листом керівництво підприємства-клієнта про список питань та перелік необхідних документів за звітний період для проведення перевірки [32].

Аудит операцій з використання і утримання основних засобів є досить складним напрямом дослідження, що пов'язано з серйозними методологічними проблемами в обліку цього питання, насамперед, зі складністю розмежування на практиці витрат, які пов'язані з поліпшенням основних засобів та підтриманням їх у робочому стані. Враховуючи це, для отримання достатніх і доречних аудиторських доказів, здійснені протягом періоду аудиту операції з використання і утримання основних засобів слід перевіряти, застосувавши комплексне виконання аудиторських процедур з їх ідентифікації, перевірки, спостереження, підтвердження, запиту, перерахування, аналітичних процедур, оцінки та повторного виконання [33].

Отже, з метою формулювання обґрунтованої аудиторської думки стосовно достовірності обліку операцій з використання і утримання основних засобів та рівня їх впливу на фінансову звітність клієнта, оцінювати вплив помилок, виявлених за результатами аудиторських процедур, рекомендується у таких аспектах:

- Правильність та обґрунтованість списання матеріалів на ремонт та модернізацію основних засобів;
- Правильність проведення інвентаризації;
- Правильність віднесення здійснених витрат до поточних чи капітальних;
- Правильність визначення фінансових результатів підприємства;
- Правильність нарахування і сплати податку на прибуток підприємства

### Висновки до розділу 3

Для забезпечення відтворення основних засобів важливе значення має вивчення їх використання. Використання основних засобів є важливим фактором підвищення ефективності діяльності підприємства. У процесі виробництва основні засоби зношуються фізично та старіють морально.

До показників ефективності використання основних засобів належать фондоддача, фондомісткість, коефіцієнт оновлення, коефіцієнт зносу, коефіцієнт придатності основних фондів та ін.

Тому у даному розділі досліджуємо структуру та динаміку необоротних активів та основні показники ефективності використання ОЗ газотранспортного підприємства.

Згідно отриманих даних, можна зробити висновок, що основні фонди товариства ще не перетнули п'ятдесятивідсотковий бар'єр їх зношеності, але для газового господарства даний показник є завеликим. Протягом останніх двох років він становив 43- 45%. Тому підприємству слід провадити політику в напрямку підвищення якісного стану своїх основних фондів, що позитивно на його діяльність та фінансовий результат.

У газотранспортних підприємствах регламентоване технічне обслуговування газопроводів передбачається нормативно-технічною та експлуатаційною документацією і виконується з періодичністю та в обсягах, вказаній в ній. Ця документація визначає об'єкти обслуговування, установлює порядок організації та виконання обов'язкових регламентних робіт та, за їх результатами, певних видів ремонту, визначає обсяги та періодичність цих робіт.

Сутність єдиної системи періодичного технічного обслуговування та ремонтних робіт, викладеної у цих стандартах, полягає у тому, що незалежно від технічного стану споруд, об'єктів і обладнання газопроводів з певною періодичністю виконують планові заходи з технічного обслуговування. За результатами цих заходів виконують поточний або середній ремонт, планують і виконують капітальний ремонт.

Ефективному розвитку газотранспортних підприємств можуть загрозувати небезпеки, які пов'язані з процесом формування витрат на експлуатацію, утримання і відновлення роботи основних засобів, тому їх необхідно вчасно ідентифікувати, оцінювати та приймати відповідні управлінські рішення, що забезпечать безперебійну та рентабельну роботу цих суб'єктів господарювання.

Пошук резервів зниження витрат на транспортування та зберігання газу для газотранспортної системи України залишається однією з найскладніших проблем економічної безпеки нашої держави.

Висока вартість ремонтних робіт, дефіцит газу, складність, масовість, та жорсткі вимоги, які постійно висуваються до ремонту й реконструкції вимагають вирішення складних науково-технічних задач, впровадження передових досягнень сучасної науки і техніки, застосування економічних, нетрудомістких, інноваційних, старт-технологій, робототехнічних комплексів.

## ВИСНОВОК

Головною метою діяльності будь-якої системи управління є досягнення підприємством встановлених цілей його основної діяльності найраціональнішим (економічним) способом. Відповідно до цього ефективність управління вимірюється ступенем досягнення підприємства показників, що характеризують головні цілі її діяльності.

Розвиток промисловості України залежить від багатьох факторів. До одного з таких можна віднести забезпеченість підприємства засобами виробництва, тобто необоротними активами. Від їх стану залежить конкурентоспроможність організації, величина фінансового результату, якість виготовленої продукції та імідж самої фірми.

Функціонування промислового підприємства в сучасних умовах супроводжується ризиками, які несуть в собі можливості настання несприятливих подій та їх економічних наслідків. Стабільність господарської діяльності суттєво залежить від якості устаткування, рівня його експлуатації та організації виробництва. У зв'язку з цим актуальними є питання раціонального використання основних засобів підприємств, здійснення подальших витрат на основні засоби з метою підтримання їх в робочому стані та правильного відображення здійснених господарських операцій в бухгалтерському обліку.

В процесі вивчення та дослідження основних аспектів обліку витрат на поліпшення основних засобів були виявлені такі недоліки: різне трактування класифікації операцій з ремонту та поліпшення основних фондів, відсутність чіткого законодавчого підґрунтя.

Практичне застосування задекларованих принципів обліку вимагає доопрацювань та доповнень в напрямку пристосування реальних умов господарювання та облікової практики. Уточнення завдань та адаптація міжнародних принципів бухгалтерського обліку основних засобів до українських реалій забезпечить теоретичне підґрунтя розробки методичних рекомендацій щодо розробки системи бухгалтерського обліку основних засобів.

Для розуміння стану основних засобів в Україні нами проаналізовано динаміку їх наявності протягом 2014 – 2018 років. На основі отриманих даних, можна зробити висновок, що більша частина основних засобів, що використовуються вітчизняними підприємствами в ході здійснення їхньої діяльності, є зношена. Зрозуміло, що така ситуація негативно впливає на ефективність використання цих об'єктів.

Об'єктом дослідження даної дипломної роботи було приватне акціонерне товариство по газопостачанню та газифікації «Тернопільгаз». Нафтогазовий комплекс України на даний момент перебуває на стадії розвитку. Дана ситуація зумовлена тим, що більшість підприємств даної спеціалізації були засновані ще за радянських часів, що означає високу зношеність основних фондів.

Такі висновки можемо зробити на основі досліджених даних Державної служби статистики за останні п'ять років. Відповідно до здійсненої оцінки динаміки зносу необоротних активів підприємств газової галузі спостерігаємо високу застарілість основних фондів. Даний показник досягнув свого максимуму у 2016 р. і становив 83% та вже у 2018 р. зменшився до 57%. Тобто підприємства нафтогазового комплексу активізували свою діяльність в напрямку оновлення основних фондів тільки протягом останніх двох років. Такі зміни почали позитивно впливати на розвиток даної галузі.

На сьогоднішній день газова промисловість є важливою ланкою енергетичної системи (електрифікації, теплофікації і газифікації народного господарства), тому нерівномірність споживання газу має відчутний вплив на природні, економічні та соціальні фактори. В умовах ринкових відносин система газопостачання України повинна надійно забезпечувати потреби та виконувати умови контрактних зобов'язань згідно з термінами і умовами. Для постійної та безперебійної роботи магістральних газопроводів та підземних сховищ необхідно слідкувати за їх станом та підтримувати його на належному рівні.

На величину собівартості значною мірою впливають рівень техніки і технології на підприємстві, організація виробництва і праці. У міру



впровадження у виробництво новіших досягнень науки і техніки, більш сучасних і наукових методів організації виробництва і праці відбувається зниження собівартості продукції.

Вирішення проблеми, пов'язаної із удосконаленням та оптимізацією структури основних фондів підприємства, на сьогодні має велике значення, оскільки собівартість транспортування та зберігання природного газу є досить високою і не забезпечує достатньої конкурентоздатності газотранспортної мережі. Тому підприємствам варто здійснювати аналіз ефективності використання основних засобів. Це дозволить знайти основні недоліки структури необоротних активів та усунути їх на стадії зародження.

До основних показників, які дозволяють дослідити ефективність основних фондів рівень зносу, придатності та оновлення ОЗ, а також показник фондомісткості та фондovіддачі. Алгоритм процесу прийняття рішення щодо управління ефективністю основних фондів підприємства передбачає, що процес являє собою рух від одного блоку до іншого. Після виявлення проблеми, встановлення умов і факторів, що сприяють її виникненню, розробляються рішення, з яких вибирається краще.

Модель управління ефективністю використання основних засобів складається з шести етапів:

1. Проведення аналізу стану основних засобів підприємства;
2. Вибір системи показників аналізу ефективності використання ОЗ:
  - Дослідження показників забезпечення основними виробничими засобами
  - Дослідження показників стану основних засобів;
  - Дослідження показників використання основних засобів;
3. Проведення аналізу ефективності використання ОЗ;
4. Створення відповідно стратегії ефективності використання ОЗ;
5. Контроль виконання стратегії ;
6. Коригування стратегії.

Робота з управління ефективністю використання основних засобів повинна здійснюватися систематично та постійно, саме з метою поліпшення діяльності щодо управління ефективністю використання основних засобів запропоновано модель управління ефективністю використання основних засобів. Ця модель містить кілька послідовних етапів, які дозволять оцінити стан основних засобів, розробити стратегію щодо ситуації, яка склалася на підприємстві на момент аналізу, та проконтролювати і своєчасно скоригувати відповідну стратегію.

В результаті виконаних досліджень та здійсненого аналізу обсягу, структури, динаміки та ефективності використання основних засобів на підприємстві нами запропоновано програму здійснення аудит витрат на ремонт, модернізацію і реконструкцію ОФ, яка ґрунтується на основних нормативно – законодавчих засадах.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудиторська вибірка: Міжнародний стандарт аудиту 530. URL: [https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa\\_530.html](https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_530.html) (дата звернення: 15.10.2019).
2. Аудиторські докази: Міжнародний стандарт аудиту 500. URL: <http://docs.cntd.ru/document/420382219> (дата звернення: 18.11.2019).
3. Аудиторська документація: Міжнародний стандарт аудиту 230. URL: [https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa\\_230.html](https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_230.html) (дата звернення: 15.10.2019).
4. Аудиторські процедури: Міжнародний стандарт аудиту 520. URL: <http://docs.cntd.ru/document/420382222> (дата звернення: 15.10.2019).
5. Арсенюк Л. Види та способи ремонтів основних засобів. *Все про бухгалтерський облік*. 2012. №21. С. 34–36.
6. Бабіч В.В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий і податковий аспекти. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 8. С. 10–13.
7. Бездушна Ю.М. Особливості аудиту витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. *Вісник Одеського національного університету. Сер. Економіка*. 2014. Вип. 5–6. С. 121–124.;
8. Бондаренко Н. М., Дорофієнко А. В. Аудит основних засобів на промисловому підприємстві. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2019. № 1. С. 46–52;
9. Буряк Л. Д., Павліковський А. М., Кремпова Н. Л. Оцінка ефективності використання основних засобів суб'єктів малого підприємництва. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2014. № 6. С. 104–109.
10. Бутинець Т. А., Бутинець Т. А. Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2014. Вип. 3. С. 3–12.
11. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318. URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 17.10.2019).

12. Гавриловська Л., Лук'яненко Л. Проблемні аспекти обліку основних засобів в умовах процесу адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. *Економічний аналіз*. 2015. т. 22. № 1. С. 156–163.
13. Геращенко І. О., Стрижко О. А. Управління ефективністю використання основних засобів. *Економіка і регіон*. 2015. № 4. С. 23–28.
14. Головачко В. М. Методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка*. 2014. Вип. 2. С. 95–98.
15. Гончар І. І. Методичні прийоми і процедури в аудиті різних форм господарювання. *Агросвіт*. 2010. № 24. С. 28–31.
16. Гораль Л. Т., Гораль Л. Т., Кафка С. М., Степанюк О. С. Практичні аспекти реалізації облікової політики щодо подальших витрат на основні засоби. *Облік і фінанси*. 2018. № 3. С. 19–28.;
17. Дергачова В. В., Чорній В. В. Особливості середовища функціонування підприємств газової промисловості України в контексті формування механізму процесів їх інвестування. *Економічний вісник Національного технічного університету України "Київський політехнічний інститут"*. 2016. № 13. С. 158–168.;
18. Долішня Т. І., Медвідь І. Б. Міжнародний досвід обліку основних засобів: порівняльний аспект. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 28(2). С. 126–129.;
19. За даними Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 13.10.2019);
20. Задорожний М. В., Кафка С. М. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. № 3. С. 127–140.;
21. Занько Б. М. Стан та удосконалення обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів. *Облік і фінанси*. 2014. № 4. С. 24–28.;

22. Затока Т. В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2014. № 2. С. 94–101.
23. Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища: Міжнародний стандарт аудиту 315. URL: [https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa\\_315.html](https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_315.html) (дата звернення: 15.10.2019).
24. Ізмайлова О. О. Методичні аспекти аналізу поліпшення основних засобів підприємства. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки*. 2011. Вип. 27. С. 215–218.;
25. Кафка С., Кобрин О., Василенко Н. Вибіркові прийоми аудиту: особливості організації та застосуванн. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №11. С. 42–46.
26. Кафка С. М. Облік витрат на ремонт та інше поліпшення основних засобів. *Економіка, фінанси, право*. 2017. №5. С. 40–51.
27. Колеснікова О.М. Облік поліпшення основних засобів в світлі актуальних змін. *Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання*. 2012. № 11.
28. Корінько М. Д. Процедури аудиту на підготовчому етапі планування. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія Економіка*. 2011. Вип. 18. С. 151–158.
29. Косович Б. І., Півень Т. Д. Облік основних засобів і витрат підприємств за міжнародними та національними стандартами. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2017. Вип. 52. С. 95–99.
30. Крот Ю. Особливості проведення та обліку ремонтів орендованих основних засобів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 2. С. 19–23.;
31. Кузик Н.П. Особливості аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. *Облік і фінанси*. 2012. №3. С. 28–31

32. Ларікова Л. Ф. Характеристика аудиторських процедур на різних етапах проведення аудиту. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2014. № 1. С. 78–81.
33. Лесняк В.О. Методика аудиту операцій з використання та утримання основних засобів. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11. С. 313–315;
34. Лободзинська Т. П. Аналіз впливу витрат з поліпшення основних засобів на формування собівартості продукції. *Економічний вісник Національного технічного університету України "Київський політехнічний інститут"*. 2016. № 13. С. 229–235.;
35. Лободзинська Т. П. Нормативно-правове забезпечення щодо обліку витрат на поліпшення основних засобів. *Економічний вісник Національного технічного університету України "Київський політехнічний інститут"*. 2015. № 12. С. 206–212;
36. Меліхова Т., Буркова О. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві. *Економічний аналіз*. 2012. т. 11. С. 257–264.
37. Мельник М.Ф. Облік ремонтів і модернізації основних засобів. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Сер. Економіка*. 2011. Вип. 18. С. 193–197;
38. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 // Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні. - К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. - 636 с. – с. 483-495.;
39. Методичні рекомендації із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості затверджені Наказом Мінпромполітики України від 09. 07. 2007 р. № 373. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 15.10.2019).
40. Миронова Ю. Ю., Попова А. М. Облік витрат з поліпшення основних засобів на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2014. № 6. С. 93–98.

41. Міжнародні стандарти аудиту: Міжнародний інститут аудиту. URL: <http://www.mia.kiev.ua/ua/isa.html>. (дата звернення: 15.10.2019);
42. Нагорний О.К. Облік ремонтів і поліпшень власних основних засобів. *Баланс*. 2019. №11. С. 9–19.
43. Ніконович М. О. Документування аудиту витрат промислового підприємства. *Агросвіт*. 2014. № 11. С. 16–20.;
44. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навчальний посібник. *Алерта*, 2010. С. 584.
45. Основні засоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 від 01.01.2012р. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014) (дата звернення: 15.10.2019);
46. Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. №92. URL: <http://zakon3oren.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 17.10.2019).
47. Пирець Н. М., Псюк Ю. А. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6. С. 325–330.
48. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Закон України від 30.11.99 №291. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення: 17.10.2019).
49. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція про застосування від 30.11.99 № 291. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 17.10.2019).
50. 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.;

51. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2001. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (дата звернення: 17.10.2019).
52. Подмешальська Ю. В. Актуальні питання обліку орендних операцій на підприємстві. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 12. С. 266–270.
53. Подолянчук О.А. Процедури одержання аудиторських доказів. *Економічний часопис XXI*. 2014. №1. С. 60–63.
54. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту : Закон України від 30.03.1998р. № 102 . URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98> (дата звернення: 17.10.2019).
55. Попович В.І. Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСБО та П(С)БО. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 721. С. 216–218.
56. Потриваєва Н. В. Облікове забезпечення ремонту і поліпшення основних засобів. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. Економічні науки*. 2015. № 1. С. 43–50.
57. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 № 3126-XII (зі змінами та доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.10.2019).
58. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 19.07.1999 р. (із змін. і доп.). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 17.10.2019).
59. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.10.2019).
60. Руденко Л. М. Відмінності в обліку основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. *Бизнес и*



- налоги. 2012. № 721. С. 216–218. URL: <http://biznesinalogi.com/vidminnosti-voblikuosnovnixzasobiv-za-msbo> (дата звернення: 17.10.2019).
61. Савченко С. Б., Дроздова А. Проблеми нормативно-законодавчого регулювання аудиту в Україні. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2014. № 1. С. 225–229.
62. Савчин І. З. Аналіз та оцінка економічної стійкості підприємств нафтогазової галузі. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 7. С. 54–58.
63. Самчик М.Ю. Внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. - Вип. 2–3. С. 25–50.
64. Світлична О. С. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. *Управління розвитком*. 2014. № 15. С. 151–154.
65. Столяр Л. Г. Особливості обліку поточного та капітального ремонту основних засобів. *Економіка. Управління. Інновації. Сер. Економічні науки*. - 2016. № 2.;
66. Суттєвість в аудиті: Міжнародний стандарт аудиту 320. URL: [http://www.consultant.ru /document/cons\\_doc\\_LAW\\_206945](http://www.consultant.ru /document/cons_doc_LAW_206945) (дата звернення: 15.10.2019) (дата звернення: 29.10.2019).
67. Танчин А. І. Ефективність використання основних засобів на підприємстві: система показників оцінки та напрями їх підвищення. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Сер. Економіка*. 2017. Вип. 4. С. 77–80.
68. Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності: Міжнародний стандарт аудиту 700. URL: [https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa\\_700.html](https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_700.html) (дата звернення: 15.10.2019).

69. Чернова О. Т., Чернова О. Т., Федорович І. В. Дослідження особливостей транспортування і зберігання газу на Опарській СПЗ. *Науковий вісник Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу*. 2017. № 2. С. 61–71.
70. Чумак Л. Ф., Чумак Л. Ф., Бурда Х. О.. Оцінка та напрямки підвищення ефективності використання основних виробничих фондів підприємства. *Бізнес Інформ*. 2017. № 4. С. 245–250.
71. Шавлюк А. О. Специфіка застосування аналітичних процедур аудиту ефективності ділового партнерства. *Економіка і регіон*. 2014. № 4. С. 28–31.
72. Шевчук Л. П., Жиян К. І. Моделювання аудиту основних засобів товариства. *Економічні науки. Сер. Облік і фінанси*. 2015. Вип. 12. С. 394–403.
73. Шестерняк М. М. Аудиторська діяльність в Україні: особливості європейської інтеграції. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 31 травня - 1 червня 2018 р.)* – Тернопіль: ТНЕУ. 2018. С. 204–206.
74. Швець В. Я., Грекова В. А. До питання оцінки економічної ефективності оновлення основних фондів. *Ефективна економіка*. 2012. № 11. С. 37–41.
75. Шматковська Т. О. Формування раціональної організації облікового процесу операцій з необоротними засобами в аспекті підвищення ефективності використання цих активів на підприємстві. *Науковий вісник [Буковинського державного фінансово-економічного університету]. Економічні науки*. 2013. Вип. 1. С. 375–383.