

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет економіки і управління
Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
(освітній рівень)

Галузь знань 07 Управління та адміністрування
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Спеціалізація _____

на тему: “Облік і контроль капітальних інвестицій на прикладі
ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький”
ДРОО.022250.01.05.00

Виконав: студент 2 курсу, групи ОАм-22-1 _____ Д.В. Корбут
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник к.е.н., доцент _____ Н.А. Пономарьова
Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування _____ Л.В. Скоробогата
Підпис, дата Ініціали, прізвище

_____ 2023 р.

Хмельницький, 2023

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління
Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування
Освітній рівень Магістр

Галузь знань 07 Управління та адміністрування
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Спеціалізація –

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувачка кафедри обліку, аудиту та
оподаткування Л.В. Скоробогата
“___” _____ 2023 року

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ)

Корбут Дмитро Валерійович

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема проекту (роботи) Облік і контроль капітальних інвестицій на прикладі
ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький

Керівник проекту (роботи) Пономарьова Наталія Анатоліївна, к.е.н., доцент

(Прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ректора університету від 15 серпня 2023 р. № 30 додаток № 14

2. Строк подання студентом проекту (роботи) на кафедру 06 грудня 2023 р.

3. Вихідні дані до проекту (роботи): нормативно-законодавча база, дисертації, автореферати і статті
здобувачів наукового ступеню, навчальні посібники та підручники, статті журналів та інші публікації.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

Вступ, Розділ 1. Теоретичні основи обліку та контролю капітальних інвестицій. Розділ 2. Облік і контроль капітальних
інвестицій у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький, Розділ 3. Напрями удосконалення обліку і контролю
капітальних інвестицій підприємства. Висновки. Перелік джерел посилання. Додатки

5. Перелік графічного матеріалу (із зазначенням обов'язкових креслень)

1. Титульний слайд; 2. Характеристика обліково-економічної категорії “капітальні інвестиції”. 3. Алгоритм визнання
капітальних інвестицій в обліку. 4. Класифікація капітальних інвестицій в обліковій практиці. 5. Аналіз динаміки майна
ТДВ “Хмельницькзалізобетон” та джерел його формування у 2020-2022 роках. 6. Аналіз динаміки фінансових
результатів ТДВ “Хмельницькзалізобетон” у 2020-2022 роках. 7. Схема формування інформаційних потоків з обліку
капітальних інвестицій у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”. 8. Господарські операції з обліку капітального будівництва у
ТДВ “Хмельницькзалізобетон”. 9. Завдання внутрішнього контролю операцій з капітальними інвестиціями у ТДВ
“Хмельницькзалізобетон”. 10. Основні питання програми внутрішнього контролю капітальних інвестицій. 11.
Рекомендована кореспонденція рахунків з обліку формування та використання фонду відтворення необоротних активів
природоохоронного призначення. 12. Напрями удосконалення організації внутрішнього контролю на підприємстві. 13.
Схема процесу попереднього контролю на базі інформаційної інтеграції підсистем управління з використанням АІС. 14.
Запропоновані зразки робочих документів фахівця відділу внутрішнього контролю з перевірки капітальних інвестицій.

6. Консультанти розділів дипломного проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Пономарьова Н.А., к.е.н., доцент	14.09.2023	14.09.2023
2	Пономарьова Н.А., к.е.н., доцент	20.10.2023	20.10.2023
3	Пономарьова Н.А., к.е.н., доцент	08.11.2023	08.11.2023

7. Дата видачі завдання: 04 вересня 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п/п	Назва етапів дипломної роботи	Строки виконання етапів дипломної роботи	Примітки
1	Обрання та затвердження теми дипломної роботи	08.09.2023	Виконано
2	Складання та уточнення плану дипломної роботи, отримання завдання	14.09.2023	Виконано
3	Опрацювання літературних джерел, нормативних документів, МСФЗ, НП(С)БО, збір та обробка фінансово-облікових, звітних даних, аналіз	26.09.2023	Виконано
4	Написання розділу 1	12.10.2023	Виконано
5	Написання розділу 2	29.10.2023	Виконано
6	Написання розділу 3	10.11.2023	Виконано
7	Підготовка висновків та пропозицій	01.12.2023	Виконано
8	Проходження перевірки на антиплагіат, нормоконтролю, остаточне оформлення дипломної роботи та подання керівнику для відгуку	06.12.2023	Виконано
9	Попередній захист дипломної роботи	11.12.2023	Виконано
10	Захист дипломної роботи		

Студент _____

Керівник роботи _____

_____ Д.В. Корбут

_____ Н.А. Пономарьова

АНОТАЦІЯ

Тема дипломної роботи: “Облік і контроль капітальних інвестицій на прикладі ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький”.

Виконав: Корбут Дмитро Валерійович.

Керівник дипломної роботи: кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування Пономарьова Наталія Анатоліївна.

Робота загальним обсягом 118 сторінок складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання з 62 джерел та додатків на 19 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми дипломної роботи, викладено її мету, задачі та практичне значення.

У першому розділі розглянуті теоретичні основи обліку та контролю капітальних інвестицій.

У другому розділі розглянуто особливості обліку та контролю капітальних інвестицій у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький

У третьому розділі окреслено напрями удосконалення обліку та контролю капітальних інвестицій на підприємстві.

У висновках узагальнено результати проведеного дослідження.

05 грудня 2023 р.

Д.В. Корбут

ЗМІСТ

	С.
Вступ.....	5
1 Теоретичні основи обліку та контролю капітальних інвестицій.....	8
1.1 Визначення, визнання та класифікація капітальних інвестицій як об'єктів обліку та контролю.....	8
1.2 Нормативно-законодавче забезпечення обліку і контролю капітальних інвестицій.....	21
2 Облік і контроль капітальних інвестицій у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький.....	29
2.1 Характеристика фінансово-господарської діяльності ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький.....	29
2.2 Документальне забезпечення обліку капітальних інвестицій на підприємстві.....	43
2.3 Особливості відображення в обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про капітальні інвестиції підприємства.....	49
2.4 Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю капітальних інвестицій на підприємстві.....	59
3 Напрями удосконалення обліку і контролю капітальних інвестицій підприємства.....	68
3.1 Пропозиції щодо удосконалення обліку капітальних інвестицій природоохоронного призначення на підприємстві.....	68
3.2 Шляхи удосконалення організації та методики внутрішнього контролю капітальних інвестицій підприємства.....	74
Висновки.....	88
Перелік джерел посилання.....	92
Додаток А Статут ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький.....	100
Додаток Б Наказ про облікову політику ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький.....	106
Додаток В Фінансова звітність ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький за 2020-2022 роки	113

					ДРОО.022250.01.05.00			
Зм.	Лист	№докум.	Підп.	Дата				
Розробив		Корбут Д.В.			Облік і контроль капітальних інвестицій на прикладі ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький	Літ.	Аркуш	Аркушів
Перевірив		Пономарьова Н.А.					4	118
Н.контр.		Ченаш В.С.			ХНУ ОАм-22-1			
Затвердж.		Скоробогата Л.В.						

ВСТУП

Розширене відтворення необоротних активів, відновлення соціально-економічного потенціалу на сучасному етапі розвитку економіки України в значній мірі залежить від активізації інвестиційної діяльності та обсягів інвестицій у вітчизняну економіку. Курс на європейську інтеграцію вимагає від суб'єктів бізнесу орієнтуватися на здійснення інвестицій в капітальне будівництво, придбання нових та поліпшення існуючих об'єктів необоротних активів, що дасть змогу будувати об'єкти нерухомості та здійснювати виробництво конкурентоздатних на світовому ринку товарів (робіт, послуг). Особливої актуальності проблеми обліку та контролю набувають за відсутніх несприятливих умов військово-політичної та економічної нестабільності в Україні, пов'язаних з військовою агресією росії проти України 24 лютого 2022 р. та введенням воєнного стану на території України.

Виникає питання створення узгодженої системи обліку та контролю капітальних інвестицій, що дасть можливість перейти в майбутньому до поступового розвитку економіки країни.

Методологічно-організаційні питання обліку та контролю капітальних інвестицій досить широко і ґрунтовно досліджені у наукових працях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. Зокрема, вагомий внесок до методології, методики та організації обліку і контролю капітальних інвестицій зробили: М.І. Бондар, С.Ф. Голов, Д.О. Грицишен, В.М. Диба, Я.О. Ізмайлов, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, С.В. Свірко, В.В. Сопко, Л.Г. Суботовська, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко та ін. Серед зарубіжних авторів заслуговують на увагу праці Х. Андерсона, Г. Александера, С. Барнеса, Дж. Бейлі, Г. Бірмана, Г. Велша, Р.Г. Еклеса, Д. Колдуелла, Б. Нідлза, Ф. Роберта, Р. Холта, У. Шарпа та інших, в яких розкрито різні аспекти обліку і контролю капітальних інвестицій та їх впливу на результати діяльності підприємств як суб'єктів бізнесу.

Враховуючи напрацювання вітчизняних та зарубіжних спеціалістів з обліку та контролю, слід відмітити, що організаційно-методичні питання, пов'язані зі створенням прозорої та доступної бази суттєвої обліково-

аналітичної інформації про капітальні інвестиції не знайшли однозначного вирішення та потребують подальших досліджень.

Мета дипломної роботи – на основі вивчення змісту та ролі капітальних інвестицій в господарській діяльності підприємств, аналізу норм чинних нормативно-законодавчих актів розкрити сучасну методику обліку і контролю капітальних інвестицій та можливості їх удосконалення.

Для досягнення визначеної мети в дипломній роботі сформульовані наступні завдання:

- вивчити сутність, критерії визнання та класифікації капітальних інвестицій як економічної категорії та об'єкта бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;

- розкрити особливості нормативно-законодавчого забезпечення обліку та контролю капітальних інвестицій;

- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький;

- дослідити порядок документального забезпечення обліку капітальних інвестицій на досліджуваному підприємстві

- викласти особливості відображення в обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про капітальні інвестиції підприємства;

- дослідити організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю капітальних інвестицій;

- окреслити напрями удосконалення обліку капітальних інвестицій природоохоронного призначення;

- внести пропозиції щодо удосконалення організації та методики внутрішнього контролю капітальних інвестицій підприємства.

Предметом дипломного дослідження визначено теоретичні, методологічні та прикладні аспекти бухгалтерського обліку та контролю капітальних інвестицій. Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”.

Інформаційною базою дипломної роботи стали нормативно-законодавчі акти, що регламентують облік та контроль капітальних інвестицій, методичний та інструктивний матеріал з обліку та контролю, статистичні матеріали, фінансова та статистична звітність ТДВ

“Хмельницькзалізобетон”, методичні та теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених.

Практичне значення дипломної роботи полягає у напрацюванні практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку та внутрішнього контролю капітальних інвестицій, підвищення ефективності облікової та контрольної роботи, що зможе забезпечити відповідність господарських операцій з капітальними інвестиціями існуючим потребам операційного середовища підприємства в достовірній, оперативній, повній та аналітичній інформації.

За результатами проведеного дипломного дослідження студентом у співавторстві з науковим керівником підготовлено тези доповіді на тему “Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій” (Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції “Перспективи ренесансу HR-інжинірингу, економіки і бізнесу за умов конвергенції України з ЄС у рамках європейської інтеграції”. – м. Хмельницький, 16-17 листопада 2023 р. (подано до друку)). Особистий внесок автора складає 0,1 др. ар.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

1.1 Визначення, визнання та класифікація капітальних інвестицій як об'єктів обліку та контролю

Капітальні інвестиції – це важливий компонент системи забезпечення ефективної діяльності підприємства. Вони допомагають вирішити більшість стратегічних та поточних завдань розвитку підприємства, зокрема: забезпечують доступ до передових технологій, формують виробничий потенціал підприємства, сприяють оптимізації структури майна та капіталу, реалізації інноваційної політики і цілей стратегічного розвитку, вирішують питання соціального розвитку підприємства, збільшення його ринкової вартості.

Підприємства, здійснюючи капітальні інвестиції, потребують побудови ефективної системи їх обліку та внутрішнього контролю.

Неоднозначність трактування поняття “капітальні інвестиції” в бухгалтерському та податковому законодавстві, відсутність чіткого визначення даного поняття у міжнародній практиці зумовило неузгодженість у розумінні економічної суті капітальних інвестицій у вітчизняному обліку, що справляє негативний вплив на обліково-інформаційне забезпечення управління інвестиційною діяльністю підприємства. Саме тому виникає необхідність у розробці критеріїв і процедур визначення капітальних інвестицій в практиці бухгалтерському обліку.

Залучення підприємством капітальних інвестицій вимагає сприятливого інвестиційного клімату і створення дієвого механізму управління процесом інвестування, невід’ємним компонентом якого є прозоре інформаційне забезпечення, сформоване обліковою системою на основі відповідної концептуальної основи фінансової звітності (НП(С)БО або МСФЗ) і податкового законодавства.

Найбільш адекватно розкриває характерні особливості капітальних інвестицій термін “капітальні вкладення”. Економічний термін “інвестиція” (з латинської “invest”) означає “одягати”, “вкладати”.

Саме термін “капітальні вкладення” існував ще за часів СРСР та застосовувався в обліковій практиці до 2000 року. Застосування такого терміну в господарській діяльності підприємств планової економіки обумовлено тим, що інвестиційна діяльність в той період була пов’язана з поліпшенням матеріально-технічної бази (зокрема, основних фондів) виключно з метою підвищення обсягів виробництва. Водночас, про досягнення соціально-економічного і екологічного ефектів від інвестиційної діяльності не було й мови. В ринкових умовах капітальні інвестиції – це не тільки вкладення в основні фонди з метою довгострокового користування ними, а й в інші необоротні активи з метою отримання прибутку чи досягнення соціального і екологічного ефекту. Тому, характеризуючи капітальні інвестиції як об’єкт обліку та контролю, доцільно застосовувати критерії визнання активів.

На думку В.В. Поєдинка, “...вживання вітчизняним законодавцем терміну інвестиція є суто операційним і не спирається на будь-яку усвідомлену доктринальну концепцію інвестицій” [41].

Зміст поняття “капітальні інвестиції” широко досліджується вітчизняними та іноземними науковцями (рис. 1.1).

Існують різноманітні підходи до визначення інвестицій:

- капіталоутворюючий;
- витратний (затратний);
- ресурсний.

Відповідно до капіталоутворюючого підходу (Д.М. Андреев, В.В. Бочаров, Л.Дж. Гітман, М.Д. Джонк), інвестиції розглядаються як “...вкладення капіталу (тобто, грошових коштів) в капітальні вкладення та оборотні активи” [54].

Витратний (затратний) підхід (П.С. Рогожин, К. Макконнел, С. Брю, Р. Дорнбуш, С. Фішер) передбачає інвестиції як витрати чи видатки.

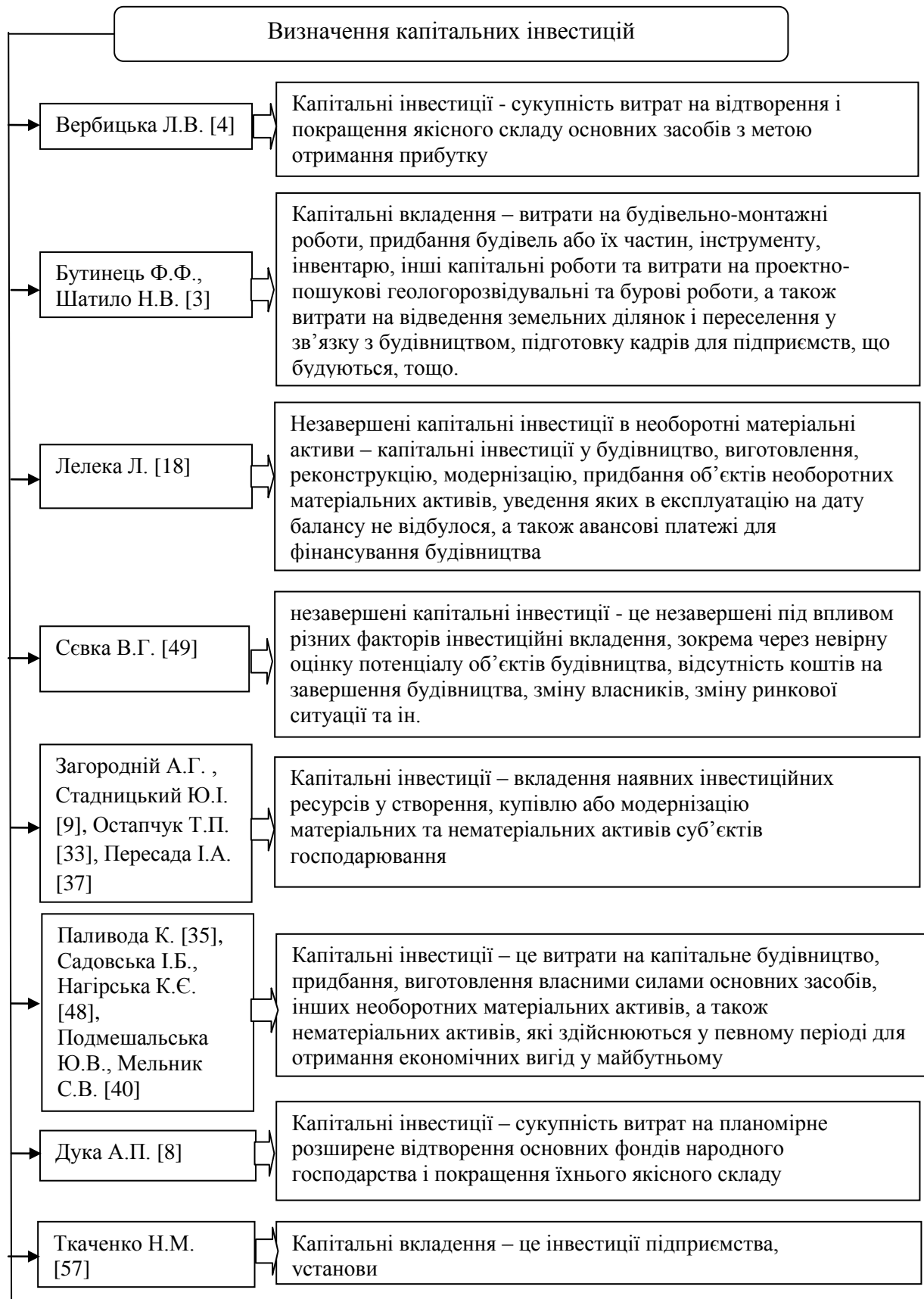


Рисунок 1.1 – Характеристика обліково-економічної категорії “капітальні інвестиції”

Відповідно до ресурсного підходу (І.О. Бланк, Л.М. Борщ, Ю.О. Корчагін, інвестиції – це ресурси, які використовуються в процесі розширеного відтворення основного і оборотного капіталу підприємства.

Переважає більшість вітчизняних науковців поєднують витратний і ресурсний підходи при визначенні терміну “капітальні інвестиції”, визначаючи їх як “витрати” чи “вкладення” грошових, майнових, інтелектуальних та інших ресурсів на придбання, створення, розширення, поліпшення підприємством матеріальних та нематеріальних необоротних активів для отримання в майбутньому економічних вигод чи іншого ефекту. Таким чином, інвестиція визначається, з одного боку, як процес вкладання капіталу, а з іншого, – як процес придбання та поліпшення реальних активів, в тому числі засобів виробництва, з метою отримання майбутньої вигоди.

Таким чином, капітальні інвестиції – це вкладення у процес будівництва, придбання, виробництва (створення, вирощування), поліпшення (модернізації, реорганізації, реконструкції, технічного переоснащення) матеріальних та нематеріальних необоротних активів з метою отримання в майбутньому економічних вигод і приросту капіталу.

Наведене визначення капітальних інвестицій є ключовим теоретичним підґрунтям для поліпшення їх визнання, класифікації та оцінки, організації і методики бухгалтерського обліку, достовірного розкриття інформації про капітальні інвестиції у фінансовій звітності підприємства, підвищення дієвості внутрішнього контролю за капітальними інвестиціями.

Для побудови алгоритму визнання капітальних інвестицій окреслимо послідовність дій, якої варто дотримуватись при їх визнанні:

- 1) з'ясувати приналежність здійснюваних підприємством операцій до його інвестиційної діяльності;
- 2) обґрунтувати приналежність здійснених вкладень до капітальних інвестицій у необоротні активи;
- 3) розподілити капітальні інвестиції за цільовим призначенням і напрямками інвестування;
- 4) здійснити розподіл капітальних вкладень за об'єктами інвестування;

5) оцінити ступінь завершеності капітальних інвестицій на дату складання фінансової звітності і спрогнозувати майбутні дії відносно об'єкта капітального інвестування (рис. 1.2).

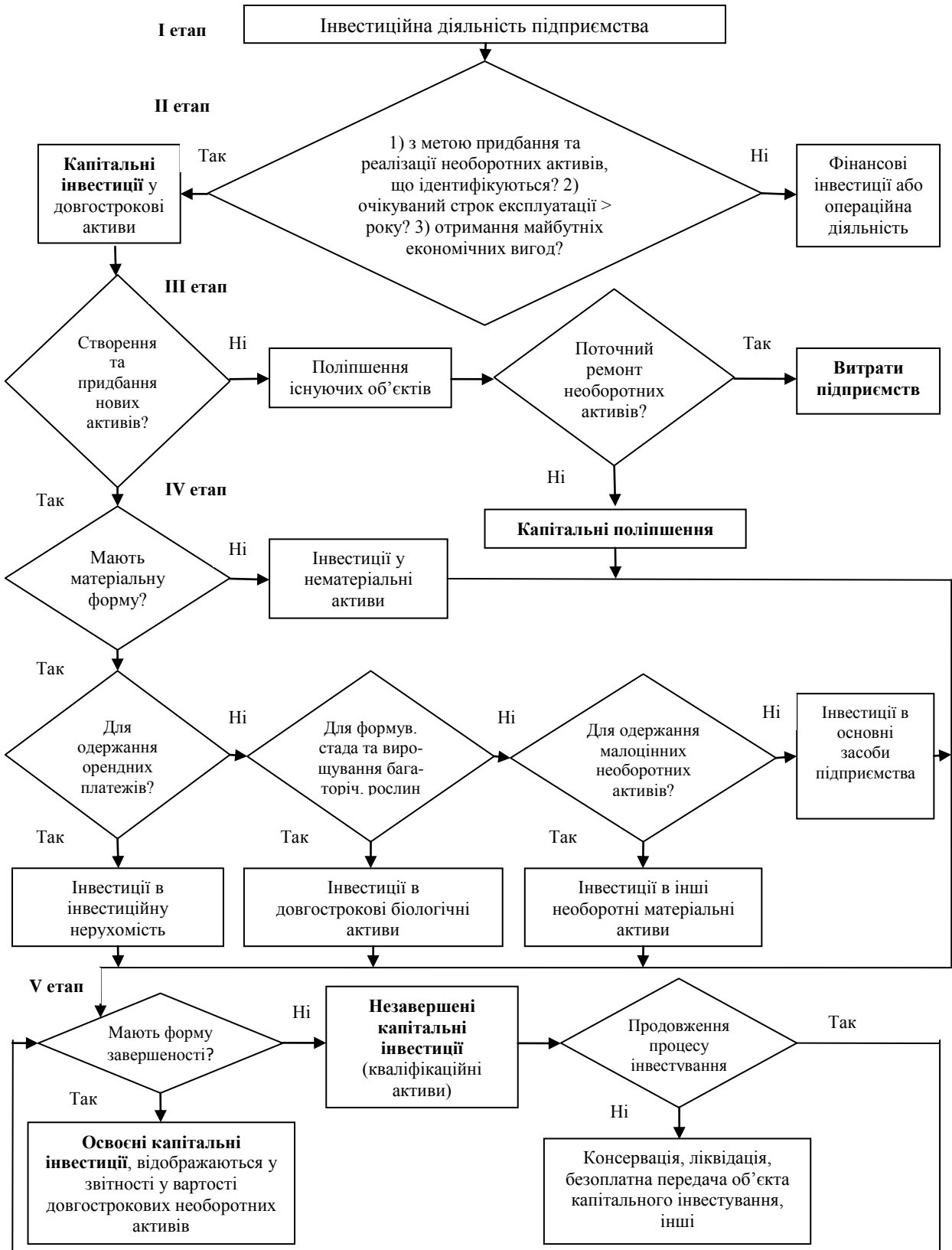


Рисунок 1.2 – Алгоритм визнання капітальних інвестицій в обліку [62]

На першому етапі слід з'ясувати, чи відносяться потенційні господарські операції підприємства до його інвестиційної діяльності. Для цього варто проаналізувати управлінські задачі, які ставляться підприємством щодо операції з вкладання ресурсів, встановити очікувані терміни корисного використання об'єкта інвестування, переконатися у можливості визнання капітальних інвестицій як активу, отримання потенційного економічного, соціального чи екологічного ефекту, спроможності контролювати процес використання об'єкта капітального інвестування.

На другому етапі встановлюється приналежність інвестицій саме до капітальних. Якщо метою господарської операції буде придбання, створення, передача в оренду необоротних немонетарних активів, які можна визнати в обліку, а в перспективі отримати економічну вигоду, прибуток чи приріст капіталу, в такому разі інвестиційна діяльність буде вважатись капітальним інвестуванням. Якщо ж придбані ресурси в подальшому не капіталізуються, а виконані роботи покликані підтримати об'єкт необоротних активів у робочому стані без зміни його якісних характеристик, такі витрати пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Подальше визнання капітальних інвестицій (третій етап) здійснюється за цільовим використанням і напрямками капітального інвестування (нове будівництво, придбання, створення, вирощування об'єктів капітальних інвестицій, їх капітальне поліпшення).

Проблеми "...розподілу витрат на поточні ремонти та капітальні поліпшення досить часто обговорюються в економічній літературі, адже лише окремими галузевими міністерствами затверджений орієнтовний перелік робіт, що належить до капітальних чи поточних ремонтів" [61] приймаються управлінським персоналом, виходячи з аналізу суттєвості витрат. Для спрощення процедури визнання капітальних інвестицій доцільно створити на підприємстві спеціальну комісію, яка затверджуватиме розподіл таких витрат, а також розробити на підприємстві класифікатор ремонтів для об'єктів необоротних активів. Це спростить процедуру визнання капітальних інвестицій та мінімізує ризик помилок капіталізації по факту поточних витрат.

Для подальшого визнання капітальних інвестицій варто дотримуватись критеріїв, передбачених концептуальною основою фінансової звітності (НП(С)БО чи МСФЗ). При цьому слід керуватися певною послідовністю використання індивідуальних критеріїв для кожного виду об'єкта капітальних інвестицій (матеріальність форми, право і мета утримання підприємством, завершеність процедури інвестування на певну дату, рішення про майбутню інвестиційну діяльність щодо визначеного об'єкта).

При визнанні капітальних інвестицій у нематеріальні активи обов'язково слід перевірити можливість їх виокремлення в обліку та внутрішнього контролю за ними. Якщо нематеріальний актив створюється самим підприємством, слід перебачити порядок розподілу витрат на стадіях дослідження і розробки, капіталізації витрат на етапі розробки, визначити статті витрат, які не включаються до первісної вартості нематеріального активу.

Четвертий етап визнання капітальних інвестицій розпочинається із виділенням предметів, що мають матеріальну форму, в інвестиційному процесі. Щодо капітальних інвестицій в об'єкти нерухомості, обов'язково слід з'ясувати мету майбутнього використання такого активу. Якщо є ймовірність того, що підприємство отримає в подальшому економічні вигоди від використання нерухомості у вигляді орендних платежів та/чи збільшення величини власного капіталу, а первісну вартість об'єкта нерухомості можна достовірно визначити, то вкладення в інвестиційну нерухомість капіталізуються. Поряд із загально відомими критеріями визнання інвестиційної нерухомості С. О. Сломчинська виділяє додаткові ознаки: "...проведену державну реєстрацію правочинів для набуття цивільного статусу нерухомості; право встановлювати спосіб використання активу та фіксацію нерухомості у договорі оренди; невикористання у виробництві, для постачання товарів та надання послуг, адміністративних цілях або для продажу у ході звичайної діяльності тощо" [52, с. 68]. Вказані критерії слід застосовувати підприємству для розподілу інвестиційної та операційної нерухомості підприємства у неподільних об'єктах з метою визначення вкладень, здатних капіталізуватися, зокрема, підвищувати вартість об'єкта

інвестиційної нерухомості підприємства і покращувати першочергово прийняті нормативні показники його існування.

В складі капітальних інвестицій окремою групою виступають витрати на придбання довгострокових біологічних активів, витрати у незрілі біологічні активи, а також вартість поточних біологічних активів, які переведені до складу довгострокових. До капітальних інвестицій у довгострокові біологічні активи відносяться інвестиції у багаторічні насадження і формування основного стада робочої та продуктивної худоби (зокрема, великої рогатої худоби, свиней, коней, овець тощо). Водночас, витрати на формування основного стада у кролівництві, звірівництві і птахівництві не є капітальними інвестиціями, оскільки ці птахи і тварини визнаються в обліку як поточні біологічні активи.

Ще одним компонентом капітальних інвестицій є "...незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва (що не досягли віку плодоношення). Витрати на перетворення таких активів протягом звітного періоду узагальнюються у складі капіталовкладень, а в кінці періоду переносяться до вартості довгострокових незрілих біологічних активів" [62]. Тобто, окрім загальних критеріїв визнання капітальних інвестицій у довгострокові біологічні активи, додається класифікація за видами біологічних активів і критерії їх зрілості.

Ще одним напрямом визнання капітальних інвестицій є розподіл капітальних інвестицій в основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Процес визнання таких капітальних інвестицій ускладнюється, якщо об'єкт інвестування поєднує декілька компонентів з різним строком корисного використання, які конструктивно відокремлені від основного об'єкта і виконують самостійні функції. Спеціально створена на підприємстві комісія може прийняти рішення про визнання капітальних інвестицій в єдиний багатокомпонентний об'єкт основних засобів або в окремі його компоненти. В такому випадку обрання способу здійснення капітального інвестування відбувається на розсуд управлінського персоналу з врахуванням ступеню зносу компонентів об'єкта основних засобів.

Завершальним етапом визнання капітальних інвестицій є встановлення ступеню завершеності інвестиційного процесу, який супроводжується

визнанням їх у фінансовій звітності або в якості незавершених капітальних інвестицій, або як об'єктів необоротних активів, в разі введення їх в експлуатацію. У випадку припинення капітального інвестування підприємством приймається рішення про консервацію чи ліквідацію об'єкта капіталовкладення із наступною його передачею чи реалізацією іншому підприємству.

Задля забезпечення ухвалення ефективних управлінських рішень у сфері інвестиційної діяльності, обліку та контролю капітальних інвестицій слід здійснити їх систематизацію у вигляді відповідної класифікації.

Класифікація капітальних інвестицій – це основа організації бухгалтерського обліку та достовірного відображення інформації про них у фінансовій звітності підприємства, а ідентифікація класифікаційних ознак покликана забезпечити користувачів структурованою і релевантною економічною інформацією, здатною впливати на їх управлінські рішення.

В наукових джерелах часто ототожнюють категорії “реальні інвестиції” та “капітальні інвестиції”. Варто відмітити, що економічний термін “реальні інвестиції” значно ширший, ніж поняття “капітальні інвестиції”, що використовується у вітчизняній обліковій практиці. Відмінність у цих поняттях полягає в тому, що реальні інвестиції – це ширше поняття, яке, крім капіталовкладень в необоротні немонетарні активи, включає вкладення у матеріальні оборотні активи (виробничі запаси)

Згідно Податкового кодексу України, інвестиції класифікуються на: капітальні інвестиції, фінансові інвестиції (прямі та портфельні) та реінвестиції. При цьому капітальні інвестиції розглядаються як “...господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів та нематеріальних активів, що підлягають амортизації відповідно до норм цього Кодексу” [39].

Хоча ця класифікація обмежена лише потребами податкового законодавства, на наш погляд, вона має ряд недоліків:

– не на всі об'єкти нематеріальних активів, згідно з ПКУ, нараховується амортизація, отже, такі активи, згідно наведеного визначення, не можуть відноситись до капітальних інвестицій;

– в даній класифікації відсутня інформація про придбання виробничих запасів, поточних біологічних активів тощо.

В бухгалтерському законодавстві, зокрема, в Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та НП(С)БО, відсутня однозначна класифікація інвестицій, проте, з урахуванням існуючих синтетичних рахунків обліку капітальних інвестицій (рахунок 15 “Капітальні інвестиції”) та фінансових інвестицій (рахунки 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” і 35 “Поточні фінансові інвестиції”), виділяють такі види інвестицій:

- 1) фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств та інші фінансові інвестиції;
- 2) капітальні інвестиції.

В МСФЗ інвестиції поділяються на:

- поточні, які швидко реалізуються та призначені для утримання протягом періоду, що не перевищує один рік;
- довгострокові.

При цьому вкладення у виробничі запаси, згідно з МСФЗ, не визнаються інвестиціями взагалі.

На рис. 1.3 наведено зв'язок класифікації інвестицій у бухгалтерському (МСФЗ та НП(С)БО) та податковому обліку.

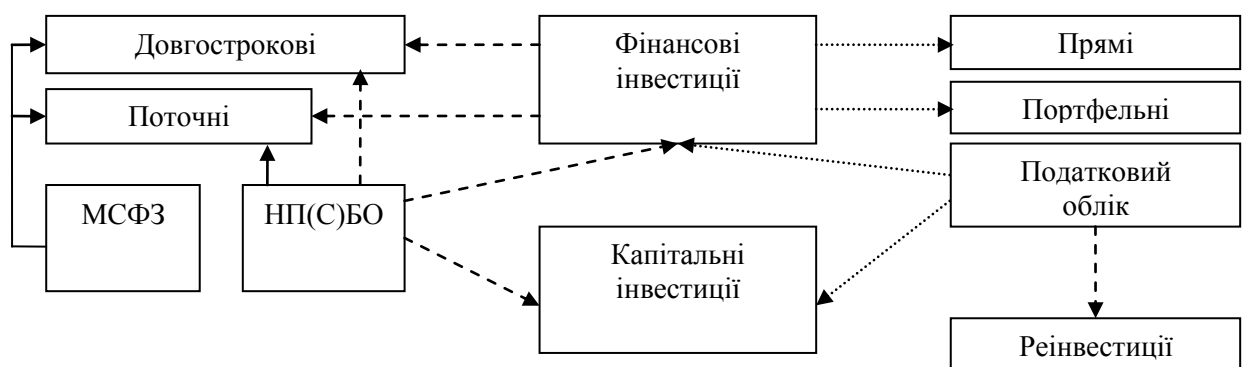


Рисунок 1.3 – Зв'язок класифікації інвестицій у вітчизняному фінансовому та податковому обліку, а також МСФЗ

Серед існуючих класифікацій інвестицій найбільшої уваги заслуговує класифікація, наведена в роботі І. О. Бланка (рис. 1.4).

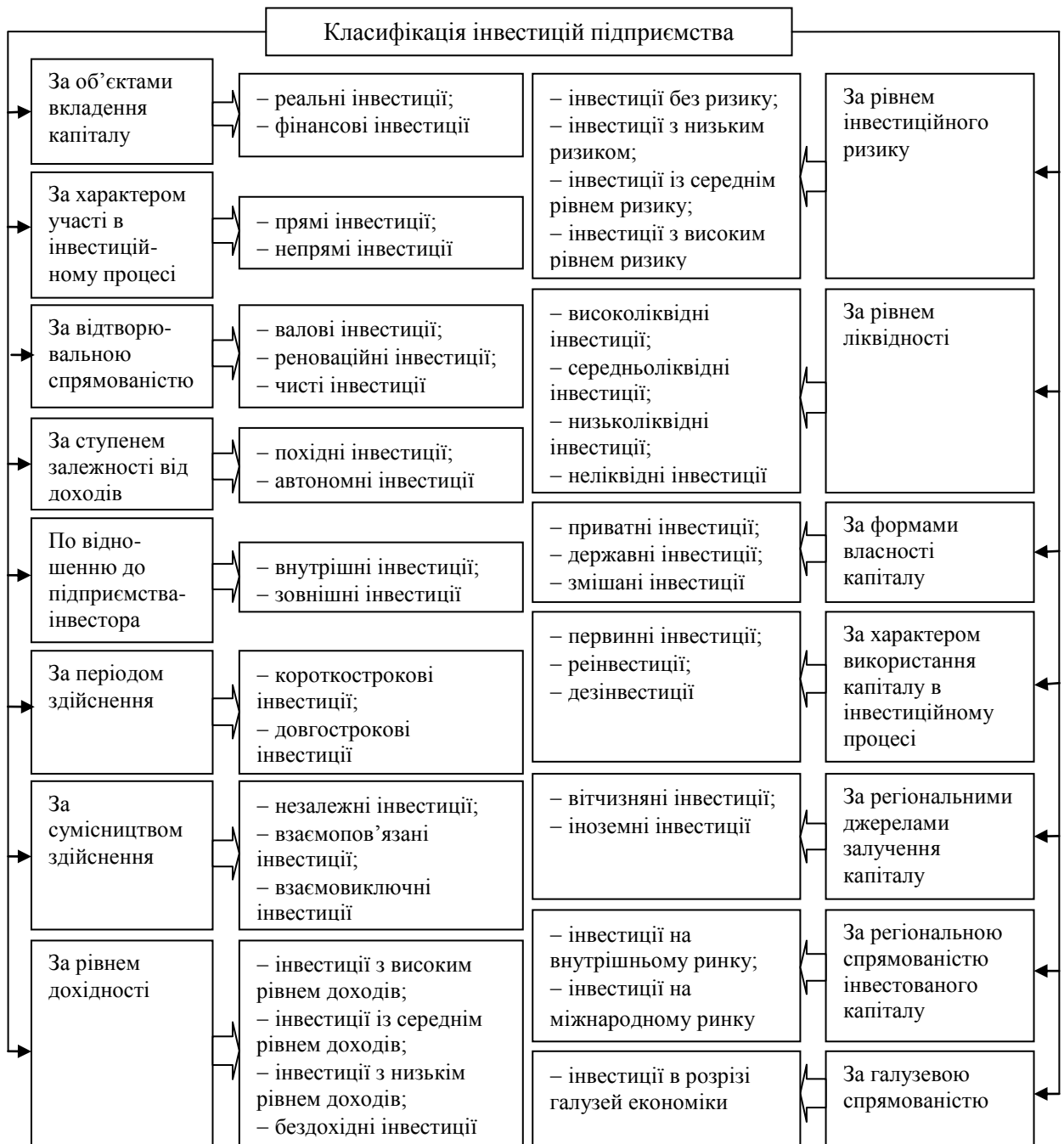


Рисунок 1.4 – Класифікація інвестицій за основними ознаками [1, с. 23]

В економічній теорії ключовою ознакою класифікації інвестицій за об'єктами вкладення капіталу є їх розподіл на реальні та фінансові інвестиції. Капітальні інвестиції "...характеризують вкладення капіталу у відтворення основних засобів, інноваційні нематеріальні активи, приріст запасів товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) та інших об'єктів інвестування, що пов'язані зі здійсненням операційної діяльності підприємства або покращенням умов

праці та побуту персоналу” [1, с. 343]. Отже, в складі реальних інвестицій, крім капіталовкладень у відтворення основних засобів і приріст товарно-матеріальних цінностей, виділяють інтелектуальні та інноваційні інвестиції.

Багато іноземних вчених відмічають, що реальні інвестиції (особливо в аспекті капітальних вкладень) займають провідне місце в процесі інвестування як на макро-, так і на мікрорівні, оскільки нарощуються та модернізуються виробничі потужності підприємств та відбувається зростання економіки загалом.

Узагальнююча класифікація реальних інвестицій наведена на рис. 1.5.

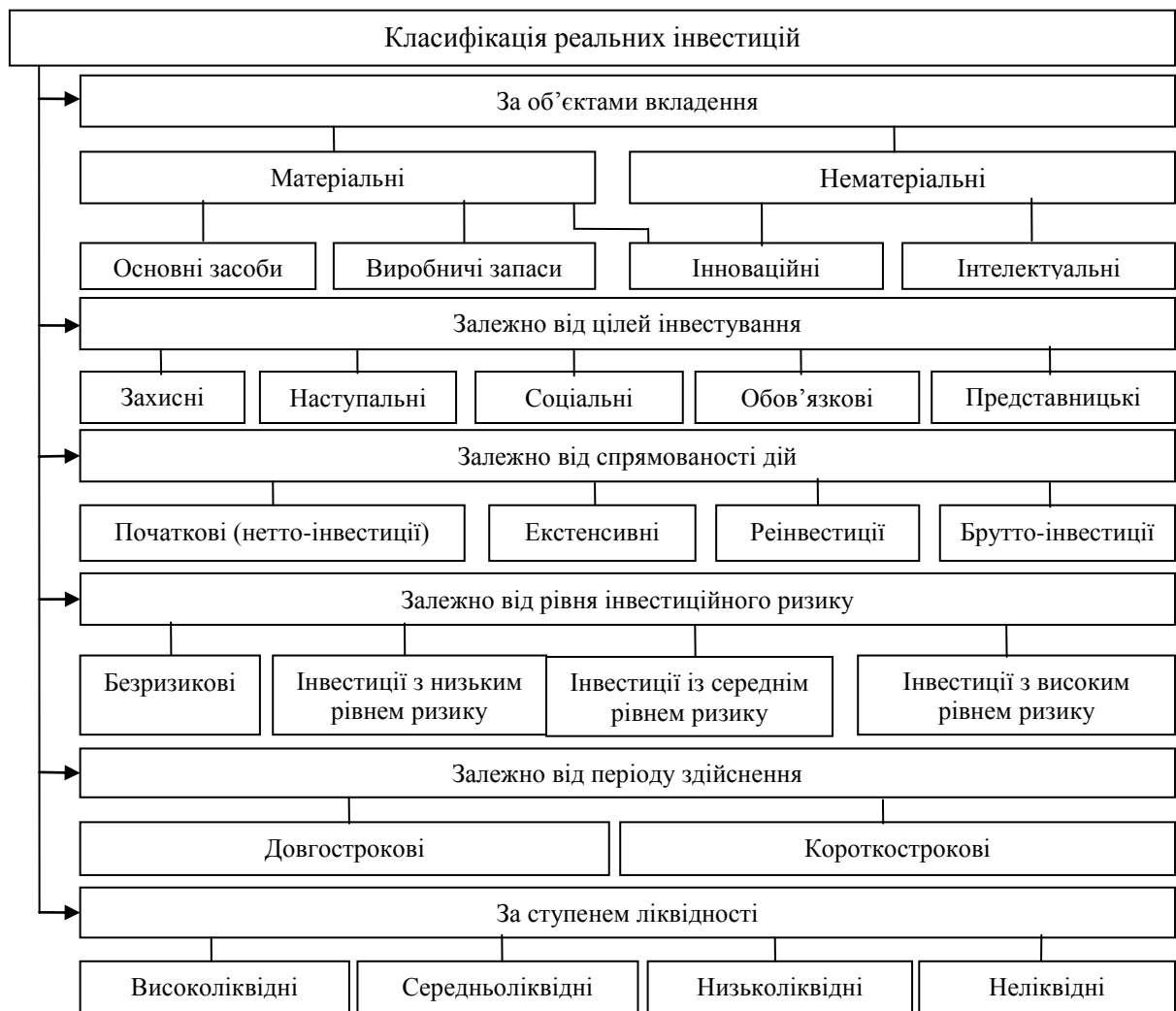


Рисунок 1.5 – Класифікація реальних інвестицій [7]

Відзначимо, що “...зростання ступеня ризику реальних інвестицій відбувається таким чином: інвестиції на заміну обладнання – на

модернізацію обладнання – на розширення виробництва – на диверсифікацію виробництва – стратегічні інвестиції” [7, с. 123].

Здійснивши аналіз існуючих класифікацій інвестицій загалом та реальних інвестицій, зокрема, які поширені в більшості економічних наук, зупинимось більш докладно на обліковій класифікації. У зв’язку з цим розглянемо класифікацію капітальних інвестицій, яка може бути використана в обліковій практиці (рис. 1.6)

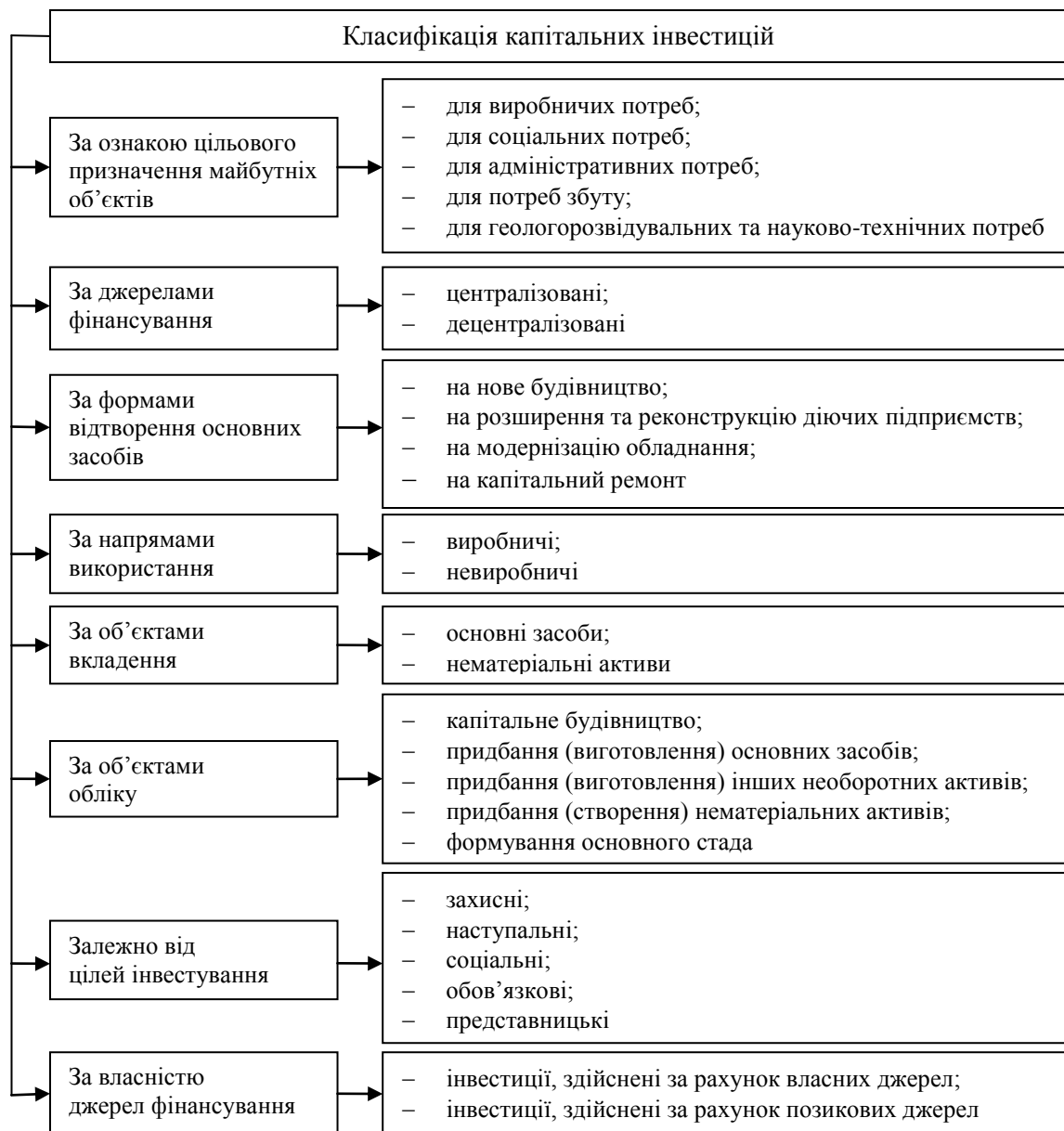


Рисунок 1.6 – Класифікація капітальних інвестицій в обліковій практиці [7]

Дані рис. 1.5 та 1.6 свідчать, що економічна класифікація реальних інвестицій цілком доповнює облікову класифікацію капітальних інвестицій. Винятковими є тільки ознаки “період здійснення” і “об’єкти вкладення”, адже капітальні інвестиції – це інвестиції в довгострокові об’єкти.

Розглянуті класифікації інвестицій, в тому числі капітальних інвестицій, забезпечують якісне інформаційне забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень в ході інвестиційної діяльності як на мікро- так і на макрорівнях.

1.2 Нормативно-законодавче забезпечення обліку і контролю капітальних інвестицій

Виділення капітальних інвестицій в окремий обліковий об’єкт відбулося в ході адаптації чинних нормативно-законодавчих документів до вимог облікової практики через систематичне внесення змін та уточнення їх змісту. Однак до сьогоднішнього дня переважна більшість нормативно-правових актів, які регулюють правові основи та методика обліку капітальних інвестицій, продовжують залишатися неузгодженими між собою чи містять певні суперечності (табл. 1.1).

Згідно Закону України “Про інвестиційну діяльність”, інвестиції – це “...всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об’єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний та екологічний ефект” [44]. За цим же законодавчим документом “...інвестиції, що спрямовуються на створення (придбання), реконструкцію, технічне переоснащення основних засобів, очікуваний строк корисної експлуатації яких перевищує один рік, здійснюються у формі капітальних вкладень” [44].

В Податковому кодексі України капітальні інвестиції визначаються як “...господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об’єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації” [39].

Таблиця 1.1 – Визначення поняття “капітальні інвестиції” у чинних законодавчо-нормативних актах України

Законодавчо-нормативний акт	Визначення капітальних інвестицій
1	2
Закон України “Про інвестиційну діяльність” від 18.09.1991 р. № 1560-XII [44]	Інвестиції у відтворення основних фондів і на приріст матеріально-виробничих запасів здійснюються у формі капітальних вкладень
Господарський кодекс України від 16.03.2003р. № 436-IV [6]	Інвестування у відтворення основних фондів і приросту матеріально-виробничих запасів здійснюється як капітальні вкладення
Національний стандарт № 3 “Оцінка цілісних майнових комплексів”, затверджений постановою КМУ від 29.11.2006 р. № 1655 [29]	Капітальні інвестиції – це інвестиції, що спрямовуються у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання, створення необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для здійснення монтажу), а також авансові платежі для фінансування капітального будівництва
Податковий Кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI [39]	Капітальні інвестиції – господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об’єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 [27]	Капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об’єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291 [13]	Рахунок 15 “Капітальні інвестиції” призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561 [23]	Затрати з будівництва (виготовлення), придбання і поліпшення об’єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об’єктів в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями (незавершеним будівництвом)
Методика розрахунку індексу капітальних інвестицій, затверджена наказом Державної служби статистики України від 10.12.2021 р. № 303 [22]	Капітальні інвестиції – це інвестиції у придбання або виготовлення власними силами для власного використання матеріальних і нематеріальних активів, термін служби яких перевищує один рік

Кінець таблиці 1.1

1	2
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом МФУ від 28.03.2013 р. № 433 [24]	У статті “Незавершені капітальні інвестиції” відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об’єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу)

Отже, в Законі України “Про інвестиційну діяльність” під капітальними вкладеннями розуміються лише інвестиції в основні засоби. Податковий Кодекс трактує капітальні інвестиції не як ресурси, що вкладаються підприємством, а як операцію з придбання активу, вартість якого в подальшому амортизується. Водночас, у цьому визначенні не окреслена кінцева мета здійснення капітальних інвестицій – отримання економічних вигод від придбаного об’єкта інвестування. Крім того, об’єкти інвестування представлені тільки основними засобами, інвестиційною нерухомістю та нематеріальними активами, хоча капітальні інвестиції можуть здійснюватись також в інші необоротні матеріальні активи і довгострокові біологічні активи.

В нормативно-законодавчих актах в контексті капітальних інвестицій зустрічаються такі поняття як “капітальні вкладення”, “незавершені капітальні інвестиції”, “витрати на будівництво і капітальний ремонт” тощо.

Згідно з МСБО 7 “Звіт про рух грошових коштів”, “...інвестиційною є діяльність від придбання і продажу довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів” [25].

Водночас, у МСФЗ відсутнє визначення поняття “капітальні інвестиції”. При цьому є багато документів, які визначають порядок розкриття інформації про операції з об’єктами капітального інвестування в обліку та фінансовій звітності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Об’єкти, в які здійснюються капітальні інвестиції, згідно концептуальної основи фінансової звітності

Об’єкт обліку	НП(С)БО	МСФЗ
<i>Об’єкти обліку, у які здійснюються капітальні інвестиції</i>		
Інвестиційна нерухомість	НП(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість”	МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”
Основні засоби (придбання, капітальне будівництво*)	НП(С)БО 7 “Основні засоби”	МСБО 16 “Основні засоби”
Інші необоротні матеріальні активи		
Нематеріальні активи	НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи”	МСБО 38 “Нематеріальні активи”
Кваліфікаційні активи	НП(С)БО 31 “Фінансові витрати”	МСБО 23 “Витрати на позики”
Біологічні активи* (довгострокові)	НП(С)БО 30 “Біологічні активи”	МСБО 41 “Сільське господарство”
<i>* з них об’єкти обліку, що не визнаються капітальними інвестиціями</i>		
Біологічні активи (поточні)	НП(С)БО 30 “Біологічні активи”	МСБО 41 “Сільське господарство”
Будівництво	НП(С)БО 18 “Будівельні контракти”	МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”

МСБО 16 “Основні засоби” розкриває “...інформацію про стан інвестицій в основні засоби та зміни, що відбуваються у таких інвестиціях” [25]. Однак в МСБО 16 відсутні рекомендації щодо визнання в обліку та звітності капітальних інвестицій та витрат на капітальний ремонт об’єкта основних засобів. Згідно з МСБО 16, витрати, пов’язані з об’єктом основних засобів, капіталізуються, якщо “...існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигід та їх можна вірогідно оцінити” [25].

У МСБО 38 “Нематеріальні активи” чітко не зазначено, що придбані чи створені нематеріальні активи є об’єктами капітальних інвестицій. При цьому витрати, понесені підприємством після первісного визнання об’єкта нематеріальних активів, зрідка визнаються у його балансовій вартості. Як правило, “...такі видатки знаходять своє відображення у прибутку чи збитку в тому періоді, коли вони понесені, оскільки їх важко відокремити від видатків на розвиток бізнесу в цілому” [25].

Згідно з МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”, нерухомість визнається інвестиційною, якщо “...утримується власником або орендарем за договором фінансової оренди для отримання орендних платежів або збільшення вартості

капіталу, а не з метою продажу, використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей” [25]. Тобто, нерухомість є інвестиційною, якщо капіталовкладення здійснюються з метою надання такої нерухомості в оренду.

МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”, який замінив колишній МСБО 11 “Будівельні контракти”, не розглядає будівництво як складову процесу капітального інвестування (для замовника), а як операційну діяльність підрядника. Окремі питання капіталізації витрат на будівництво розкриваються в МСБО 16 та МСБО 38.

МСБО 41 “Сільське господарство”, з однієї сторони, стосується обліку біологічних активів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності, а з другої, – не застосовується до ключових об’єктів капітальних інвестицій (землі, багаторічних насаджень, основного стада робочої та продуктивної худоби, нематеріальних активів, пов’язаних з сільським господарством). Дані об’єкти регламентуються нормами МСБО 16 та МСБО 38.

Відповідно до п. 4 НП(С)БО 7 “Основні засоби”, яке враховує вітчизняну практику обліку капітальних інвестицій, капітальні інвестиції визначаються як “...витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об’єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюється підприємством” [27]. Наведене визначення майже повністю дублює зміст статті “Незавершені капітальні інвестиції” балансу підприємства, наведений в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом МФУ від 28.03.2013 р. № 433 [24].

Водночас, в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561 [23], прийнятих в доповнення до НП(С)БО 7 “Основні засоби”, залишається поняття “незавершені капітальні інвестиції”, яке визначається як “...затрати з будівництва (виготовлення), придбання і поліпшення об’єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об’єктів в експлуатацію” [23].

Цей же підхід до відображення капітальних інвестицій демонструється у НП(С)БО 31 “Фінансові витрати”, у якому до кваліфікаційних активів рекомендується відносити “...незавершені капітальні інвестиції; будівництво приміщень, будинків, споруд, виготовлення та монтаж устаткування, розробку нематеріальних активів, вирощування багаторічних насаджень, що тривають; незавершені добудову, реконструкцію, реставрацію та інше поліпшення інвестиційної нерухомості тощо” [28].

Згідно з вимогами НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, витрати – це “...зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)” [26]. Водночас, здійснення капітальних інвестицій не призводить до зменшення економічних вигід і власного капіталу, а понесені витрати грошових, матеріальних, трудових ресурсів капіталізуються підприємством.

Разом з тим, затрати на ремонт об’єкта основних засобів для підтримки його у робочому стані та отримання первісно очікуваної суми майбутніх економічних вигід, не підлягають капіталізації, а накопичуються у складі витрат поточного періоду. Якщо ж ремонтні роботи чи інші поліпшення об’єкта спрямовані на підвищення його техніко-економічних характеристик та призводять до збільшення економічних вигід (наприклад, збільшення очікуваного терміну корисного використання об’єкта, покращення кількісних та якісних показників виробництва продукції (робіт, послуг) за допомогою такого об’єкта), тоді мова йде про капітальні інвестиції, а не витрати поточного періоду.

В Інструкції про застосування Плану рахунків зазначено, що рахунок 15 “Капітальні інвестиції” “...призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів” [13]. При цьому складові капітальних інвестицій деталізуються у назвах субрахунків до вказаного рахунку.

Слід зазначити, що держава врегульовує тільки ключові аспекти процесу внутрішнього контролю на підприємстві, залишаючи за власником вибір способу його організації. Тому дотримання вимог законодавчо-

нормативних актів – це важливий елемент реалізації внутрішнього контролю підприємства. Враховуючи вимоги до внутрішнього контролю, передбачені чинним законодавством, підприємство самостійно визначає порядок організації внутрішнього контролю.

В сучасних умовах у світі зростає розуміння важливості системи внутрішнього контролю як ключового елементу управління ризиками, що стало причиною розробки міжнародних принципів та інструкцій щодо системи внутрішнього контролю. Серед них основними є:

- Інтегрована СВК, розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO); Закон Сарбейнса – Окслі (США);

- Інструкція з внутрішнього управління Торнбулла; Комбінований кодекс корпоративного управління, затверджений Радою з фінансової звітності Об'єднаного Королівства Великобританії і Північної Ірландії;

- Декларація Європейського форуму з корпоративного управління відносно управління ризиками та внутрішнього контролю; законодавство ЄС про компанії.

На національному рівні нормативно-правове забезпечення системи внутрішнього контролю включає:

- Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV;

- Закон України “Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю” від 06.02.2018 р. № 2275-VIII;

- Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996- XIV ;

- Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 тощо.

Третій рівень законодавчо-нормативного забезпечення системи внутрішнього контролю підприємств включає: установчі документи, Положення про систему внутрішнього контролю підприємства, Положення про підрозділ внутрішнього контролю (аудиту) підприємства, Положення про інвентаризаційну комісію підприємства, посадова інструкція внутрішнього контролера (аудитора); внутрішні стандарти контролю (аудиту) підприємства; наказ про облікову політику підприємства та інші документи.

Такий перелік не є вичерпним. Кожне підприємство на розсуд управлінського персоналу має розробити власний пакет таких документів.

Отже, у більшості чинних законодавчо-нормативних актів, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, капітальні інвестиції – це витрати, які не завжди можна оцінити однозначно. Це потребує подальших наукових досліджень та змін і доповнень до законодавчих та нормативних актів в сфері капітальних інвестицій, їх обліку та контролю.

2 ОБЛІК І КОНТРОЛЬ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ У ТДВ “ХМЕЛЬНИЦЬКЗАЛІЗОБЕТОН”, М. ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ

2.1 Характеристика фінансово-господарської діяльності ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький

ТДВ “Хмельницькзалізобетон” – одне з найпотужніших в Україні підприємств будівельної сфери, яке займає провідне місце у виробництві будівельних матеріалів і залізобетонних конструкцій для будівництва житлової нерухомості, об’єктів соціально-побутового призначення, АПК та енергетичної сфери, індивідуального будівництва в Хмельницькій області та в цілому в Україні.

Види діяльності ТДВ “Хмельницькзалізобетон” наведені на рис. 2.1.

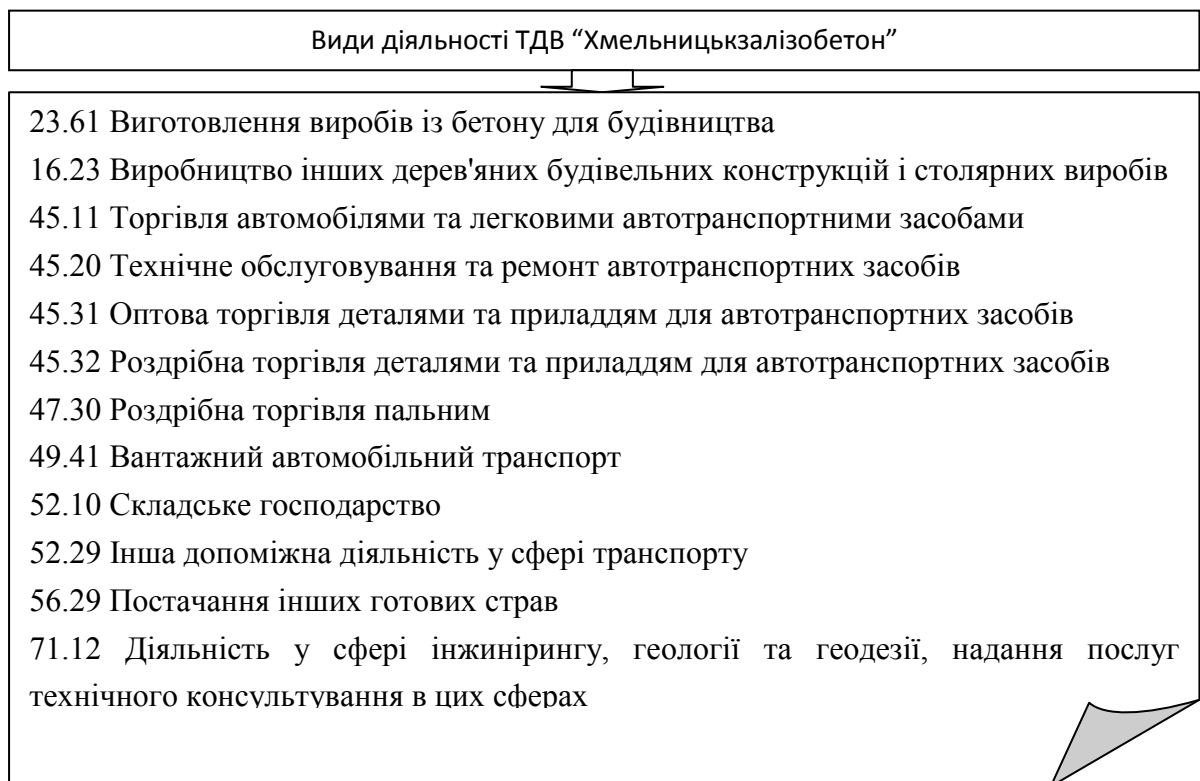


Рисунок 2.1 – Види діяльності ТДВ “Хмельницькзалізобетон”

ТДВ “Хмельницькзалізобетон” зареєстроване 26.12.1996 за юридичною адресою: м. Хмельницький, вул. Чорновола, 31.

Генеральним директором товариства є Корбут Валерій Анатолійович.

Розмір статутного капіталу складає 4000000,00 грн.

Кінцевий бенефіціарний власник з відкритих джерел – Корбут Анатолій Миколайович.

Засновники товариства з відкритих джерел:

- учасники товариства в кількості 3263 особи (23,99 %);
- ТОВ “Торгівельно-будівельний сервіс “Пріоритет” (10 %);
- ТОВ “Мрія забудовника” (33,76 %);
- Корбут Анатолій Миколайович (28,90 %);
- інші (3,35 %)

Товариство має 2 виробничих цехи загальною площею 14,6 га, з сучасним високотехнологічним обладнанням.

Товариство здійснило широкомасштабну реконструкцію, модернізацію і технічне переоснащення. Це дало змогу Товариству відійти від виробництва на відкритих полігонах і перенести процес виробництва залізобетону в закриті виробничі цехи. Як наслідок, зросла конкурентоспроможність виготовленої продукції, її якість, підвищився рівень культури обслуговування та покращилися умови праці робітників Товариства. Усі виробничі площі знаходяться під дахом. На виробничих полігонах Товариства залишилася тільки готова продукція.

В сучасних умовах сертифіковані залізобетонні вироби, що відповідають державним стандартам України, надзвичайно затребувані. Крім того, в Товаристві запроваджено сертифіковану систему управління на відповідність ISO 9001:2009. Сучасна акредитована лабораторія здійснює випробування будівельних матеріалів, виробів, конструкцій як для потреб самого Товариства, так і на замовлення.

Для економії енергоносіїв на опалення виробничих цехів і побутових приміщень Товариство здійснило утеплення 10 тис. м² зовнішніх стін та заміну старих вікон на металопластикові, що дозволило зменшити витрати на опалення до 25 %. Також було здійснено реконструкцію енергомістких

котелень, встановлено нові високоефективні газові і твердопаливні котли, що дало можливість зменшити споживання газу до 30 %.

Товариство замінило старі, ще радянські, компресори на сучасні австрійські. На сьогодні котли можуть працювати як на природному газі, так і на альтернативному паливі — дровах і відходах деревообробного виробництва. Як наслідок, встановлені котли використовують замість 10 МВт електроенергії 1,1 МВт.

Проведемо аналіз фінансово-господарської діяльності ТДВ “Хмельницькзалізобетон” за 2020-2022 рр.

В табл. 2.1 наведено аналіз динаміки майна ТДВ “Хмельницькзалізобетон” та джерел його формування у 2020-2022 роках.

Таблиця 2.1 – Аналіз динаміки майна ТДВ “Хмельницькзалізобетон” та джерел його формування у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022	Зміни			
				в абсолютних величинах, тис. грн.		у % на початок періоду	
				2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи	156113,00	186388,00	211570,00	+30275,00	+25182,00	+19,39	+13,51
II. Оборотні активи	238688,00	331254,00	307990,00	+92566,00	-23264,00	+38,78	-7,02
у тому числі:	80791,00	121968,00	151054,00	+41177,00	+29086,00	+50,97	+23,85
– запаси							
– дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	40377,00	42682,00	45435,00	+2305,00	+2753,00	+5,71	+6,45
– дебіторська заборгованість за розрахунками та інша дебіторська заборгованість	97304,00	133950,00	101903,00	+36646,00	-32047,00	+37,66	-23,92
– грошові кошти та їх еквіваленти	16745,00	22411,00	3080,00	+5666,00	-19331,00	+33,84	-86,26
– інше	3471,00	10243,00	6518,00	+6772,00	-3725,00	+195,10	-36,37
Баланс	394801,00	517642,00	519560,00	+122841,00	+1918,00	+31,11	+0,37
I. Власний капітал	342603,00	416533,00	441768,00	+73930,00	+25235,00	+21,58	+6,06
II. Довгострокові зобов'язання	6167,00	0,00	0,00	-6167,00	0,00	-100,00	*
III. Поточні зобов'язання	46031,00	101109,00	77792,00	+55078,00	-23317,00	+119,65	-23,06

Кінець таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
у тому числі – коротко- строкові кредити банків	0,00	0,00	10000,00	0,00	+10000,00	*	*
– кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	6624,00	7585,00	10459,00	+961,00	+2874,00	+14,51	+37,89
– поточні зобов'язання за розрахунками та інші поточні зобов'язання	39407,00	93524,00	57333,00	+54117,00	-36191,00	+137,33	-38,70
Баланс	394801,00	517642,00	519560,00	+122841,00	+1918,00	+31,11	+0,37

Аналіз динаміки майна “Хмельницькзалізобетон” за 2020-2022 рр. показав, що активи Товариства за 2021 р. зросли на 122841,00 тис. грн., або на 31,11 %, а за 2022 р. – на 1918,00 тис. грн., або на 0,37 %. На позитивну динаміку активів у 2021 р. справило вплив зростання необоротних активів на 30275,00 тис. грн., або на 19,39 %, та оборотних активів – на 92566,00 тис. грн., або на 38,78 %. В 2022 р. позитивна динаміка активів обумовлена зростанням необоротних активів на 25182,00 тис. грн., або на 13,51 %. Водночас, оборотні активи зменшились на 23264,00 тис. грн., або на 7,02 %.

Найбільший вплив на зростання оборотних активів Товариства у 2021 р., в першу чергу, справило зростання запасів на 41177,00 тис. грн., або на 50,97 %, дебіторської заборгованості за розрахунками та іншої поточної дебіторської заборгованості – на 36646,00 тис. грн., або на 37,66 %, грошових коштів – на 5666,00 тис. грн., або на 33,84 %, інших оборотних активів – на 6772 тис. грн., бо на 195,10 %. Водночас, в 2022 р., з зв'язку з військовою агресією росії проти України 24 лютого 2022 р., зменшення оборотних активів обумовлено зменшенням дебіторської заборгованості за розрахунками та іншої дебіторської заборгованості на 32047,00 тис. грн., або на 23,92 %, грошових коштів на 19331,00 тис. грн., або на 86,26 %, інших оборотних активів – на 3725,00 тис. грн., або на 36,37 %. І цілому позитивна динаміка активів в 2021 р. і навіть у воєнному 2022 р. свідчить про належний фінансовий стан Товариства та значний запас його фінансової міцності.

Аналіз джерел формування майна Товариства засвідчив, що у 2021 р. власний капітал Товариства зріс на 73930,00 тис. грн., або на 21,58 %, а в 2022 р. – на 25235,00 тис. грн., або на 6,06 %. Таке зростання обумовлене в основному за рахунок зростання нерозподіленого прибутку Товариства. Довгострокові зобов'язання у 2021 р. зменшились на 6167,00 тис. грн., або на 100,00 %, що обумовлено перекласифікацією довгострокових забезпечень на виплату відпускних у поточні забезпечення. Обсяг поточних зобов'язань у 2021 р. зріс на 55078,00 тис. грн., або на 119,65 %, а в 2022 р. – зменшився на 23317,00 тис. грн., або на 23,06 %. Зростання обсягу поточних зобов'язань 2021 р. обумовлено зростанням кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 961,00 тис. грн., або на 14,51 %, та поточних зобов'язань за розрахунками та інших поточних зобов'язань на 54117,00 тис. грн., або на 137,33 %. Водночас, у 2022 р. спостерігається, з однієї сторони, зменшення поточних зобов'язань в цілому на 23317,00 тис. грн., або на 23,06 %, а з іншої сторони, – зростання короткострокових кредитів Товариства на 10000,00 тис. грн., що свідчить про дефіцит вільних обігових коштів для погашення поточних зобов'язань. Основний вплив на зменшення поточних зобов'язань у 2022 р. справило зменшення поточних зобов'язань за розрахунками та інших поточних зобов'язань на 36191,00 тис. грн., або на 38,70 %.

В табл. 2.2 наведено аналіз структури та структурної динаміки майна ТДВ “Хмельницькзалізобетон” та джерел його формування у 2020-2022 роках.

Таблиця 2.2 – Аналіз структури та структурної динаміки майна ТДВ “Хмельницькзалізобетон” та джерел його формування у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022	Зміни у питомій вазі, %	
				2021/ 2020	2022/ 2021
1	2	3	4	5	6
I. Необоротні активи	39,54	36,01	40,72	-3,53	+4,71
II. Оборотні активи	60,46	63,99	59,28	+3,53	-4,71
у тому числі:	20,46	23,56	29,07	+3,10	+5,51
– запаси					
– дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	10,23	8,25	8,74	-1,98	+0,49

Кінець таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6
– дебіторська заборгованість за розрахунками та інша дебіторська заборгованість	24,65	25,88	19,61	+1,23	-6,27
– грошові кошти та їх еквіваленти	4,24	4,33	0,59	+0,09	-3,74
– інше	0,88	1,98	1,25	+1,10	-0,73
Баланс	100,00	100,00	100,00	0,00	0,00
I. Власний капітал	86,78	80,47	85,03	-6,31	+4,56
II. Довгострокові зобов'язання	1,56	0,00	0,00	-1,56	0,00
III. Поточні зобов'язання	11,66	19,53	14,97	+7,87	-4,56
у тому числі	0,00	0,00	1,92	0,00	+1,92
– короткострокові кредити банків					
– кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1,68	1,47	2,01	-0,21	+0,54
– поточні зобов'язання за розрахунками та інші поточні зобов'язання	9,98	18,07	11,03	+8,09	-7,04
Баланс	100,00	100,00	100,00	0,00	0,00

Аналіз структури майна Товариства та його структурної динаміки за досліджуваний період показав, що найбільшу частку в структурі активів займають оборотні активи, зокрема в 2020 р. – 60,46 %, в 2021 р. – 63,99 %, в 2022 р. – 59,28 %, що свідчить про ліквідність балансу Товариства. За 2021 р. частка оборотних активів збільшилась на 3,53 відсоткових пункти, а в 2022 р. – зменшилась на 4,71 відсоткових пункти. Відповідно, частка необоротних активів в 2020 р. склала 39,54 %, в 2021 р. – 36,01 %, в 2022 р. – 40,72 %. В основному за рахунок основних засобів.

Серед оборотних активів найбільшу частку в структурі активів Товариства складають запаси (в 2020 р. – 20,46 %, в 2021 р. – 23,56 %, в 2022 р. – 29,07 %) і дебіторська заборгованість за розрахунками та інша дебіторська заборгованість (в 2020 р. – 24,65 %, в 2021 р. – 25,88 %, в 2022 р. – 19,61 %), що обумовлено специфікою діяльності Товариства та рівнем його ділової активності. Найбільш суттєві зміни в структурі активів Товариства відбулись в структурі запасів (в 2021 р. збільшились на 3,10 відсоткових пункти, в 2022 р. – на 5,51 відсоткових пункти), дебіторської заборгованості за розрахунками та іншої дебіторської заборгованості (в 2022 р. зменшилась на

6,27 відсоткових пункти) та грошових коштів (в 2022 р. зменшились на 3,74 відсоткових пункти).

Найбільшу частку в структурі джерел формування майна Товариства за досліджуваний період складає власний капітал (в 2020 р. – 86,78 %, в 2021 р. – 80,47 %, в 2022 р. – 85,03 %). Серед позичкових джерел формування майна Товариства частка довгострокових зобов'язань в 2022 р. складає 1,56 %, частка поточних зобов'язань в 2020 р. складає 11,66 %, в 2021 р. – 19,53 %, в 2022 р. – 14,97 %. Така структура джерел формування майна Товариства свідчить про його фінансову стійкість та незалежність від зовнішніх джерел фінансування. Найбільшу частку в структурі джерел формування майна Товариства серед поточних зобов'язань займають поточні зобов'язання за розрахунками та інші поточні зобов'язання (в 2020 р. – 9,98 %, в 2021 р. – 18,07 %, в 2022 р. – 11,03 %).

Важливим етапом аналізу фінансово-господарської діяльності Товариства є аналіз його фінансових результатів. В табл. 2.3 наведено аналіз динаміки фінансових результатів ТДВ “Хмельницькзалізобетон” у 2020-2022 роках

Таблиця 2.3 – Аналіз динаміки фінансових результатів ТДВ “Хмельницькзалізобетон” у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022	Зміни			
				в абсолютних величинах, тис. грн.		у % до попереднього періоду	
				2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Фінансові результати</i>							
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)	581386,00	811393,00	576737,00	+230007,00	-234656,00	+39,56	-28,92
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	447561,00	635296,00	472386,00	+187735,00	-162910,00	+41,95	-25,64
Валовий прибуток (збиток)	133825,00	176097,00	104351,00	+42272,00	-71746,00	+31,59	-40,74

Кінець таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
Інші операційні доходи	33277,00	29585,00	22668,00	-3692,00	-6917,00	-11,09	-23,38
Адміністративні витрати	26863,00	31678,00	26495,00	+4815,00	-5183,00	+17,92	-16,36
Витрати на збут	33561,00	40741,00	30464,00	+7180,00	-10277,00	+21,39	-25,23
Інші операційні витрати	38633,00	37300,00	31960,00	-1333,00	-5340,00	-3,45	-14,32
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	68045,00	95963,00	38100,00	+27918,00	-57863,00	+41,03	-60,30
Інші фінансові доходи	86,00	33,00	23,00	-53,00	-10,00	-61,63	-30,30
Інші доходи	156,00	258,00	24,00	+102,00	-234,00	+65,38	-90,70
Фінансові витрати	489,00	19,00	680,00	-470,00	+661,00	-96,11	+3478,9
Інші витрати	969,00	1105,00	3786,00	+136,00	+2681,00	+14,04	+242,62
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	66829,00	95130,00	33681,00	+28301,00	-61449,00	+42,35	-64,59
Податок на прибуток	12343,00	17396,00	6252,00	+5053,00	-11144,00	+40,94	-64,06
Чистий прибуток (збиток)	54486,00	77734,00	27429,00	+23248,00	-50305,00	+42,67	-64,71
<i>Елементи операційних витрат</i>							
Матеріальні затрати	365672,00	538023,00	433574,00	+172351,00	-104449,00	+47,13	-19,41
Витрати на оплату праці	99343,00	119839,00	90784,00	+20496,00	-29055,00	+20,63	-24,25
Відрахування на соціальні заходи	19348,00	23937,00	18199,00	+4589,00	-5738,00	+23,72	-23,97
Амортизація	14438,00	17238,00	19048,00	+2800,00	+1810,00	+19,39	+10,50
Інші операційні витрати	7282,00	9931,00	4910,00	+2649,00	-5021,00	+36,38	-50,56
Разом	506083,00	708968,00	566515,00	+202885,00	-142453,00	+40,09	-20,09

За досліджуваний період ТДВ “Хмельницькзалізобетон” зберегло свою прибутковість, однак динаміка даного показника є негативною, що обумовлено економічною ситуацією в країні, пов’язаною з військовою агресією росії в Україні та її впливом на діяльність підприємств галузі в цілому.

В 2021 р. чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг) зріс на 230007,00 тис. грн., або на 39,56 %, а в 2022 р. – зменшився на 234656,00 тис. грн., або на 28,92 %, досягши рівня 2020 р. з його карантинними обмеженнями у зв'язку з пандемією COVID-19, при тому, що 2022 р. відзначився суттєвим зростанням цін на продукцію Товариства. Водночас, в 2021 р. спостерігається збільшення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) на 187735,00 грн., або на 41,95 %, в 2022 р. – зменшення даного показника на 162910,00 грн., або на 25,64 %. Як наслідок, валовий прибуток збільшився в 2021 р. на 42272,00 тис. грн., або на 31,59 %, та зменшився в 2022 р. на 71746,00 тис. грн., або на 40,74 %.

Інші операційні доходи в 2021 р. зменшились на 3692,00 тис. грн., або на 11,09 %, а в 2022 р. – на 6917,00 тис. грн., або на 23,38 %, в першу чергу, за рахунок зменшення обсягу реалізації інших оборотних активів. Аналогічна тенденція спостерігається і щодо інших операційних витрат: у 2021 р. даний показник зменшився на 1333,00 тис. грн., або на 3,45 %, а в 2022 р. – на 5340,00 тис. грн., або на 14,32 %.

Адміністративні витрати в 2021 р. збільшились на 4815,00 тис. грн., або на 17,92 %, а в 2022 р. – зменшились на 5183,00 тис. грн., або на 16,36 %, що пов'язано зі скороченням обсягу діяльності в 2022 р. Аналогічна тенденція відмічається і щодо витрат на збут, які в 2021 р. збільшились на 7180,00 тис. грн., або на 21,39 %, а в 2022 р. – зменшились на 10277,00 тис. грн., або на 25,23 %.

Як наслідок, прибуток від операційної діяльності Товариства у 2021 р. збільшився на 27918,00 тис. грн., або на 41,03 %, а в 2022 р. – зменшився на 57863,00 тис. грн., або на 60,30 %.

На фінансовий результат діяльності Товариства також здійснюють вплив результати фінансової та іншої діяльності. Зокрема, за 2021 р. інші фінансові доходи зменшились на 53,00 тис. грн., або на 61,63 %, а в 2022 р. – на 10,00 тис. грн., або на 30,30 %. Водночас, інші доходи в 2021 р. зросли на 102,00 тис. грн., або на 65,38 %, а в 2022 р. – зменшились на 234,00 тис. грн., або на 90,70 %.

Суттєві зміни за досліджуваний період спостерігаються в динаміці фінансових та інших витрат. Зокрема, фінансові витрати в 2021 р.

зменшились на 470,00 тис. грн., або на 96,11 %, а в 2022 р. – збільшились на 661,00 тис. грн., або на 3478,9 %. Крім того, інші витрати в 2021 р. збільшились на 136,00 тис. грн., або на 14,04 %, а в 2022 р. – на 2681,00 тис. грн., або на 242,62 %.

Відповідно, чистий прибуток Товариства в 2021 р. склав 77734,00 тис. грн., збільшившись за 2021 р. на 23248,00 тис. грн., або на 42,67 %, а в 2022 р. – 27429,00 тис. грн., зменшившись за 2022 р. на 50305,00 тис. грн., або на 64,71 %.

Важливим показником дослідження фінансового стану Товариства є аналіз ліквідності його балансу. Управління ліквідністю ТДВ “Хмельницькзалізобетон” здійснюється через:

- аналіз розривів активів і пасивів за термінами погашення;
- підтримка рівня ліквідних активів, який необхідний для врегулювання зобов’язань Товариства при настанні терміну їх погашення;
- забезпечення доступу до різних джерел фінансування активів Товариства;
- контроль відповідності коефіцієнтів ліквідності нормативним вимогам в разі виникнення проблем з фінансуванням.

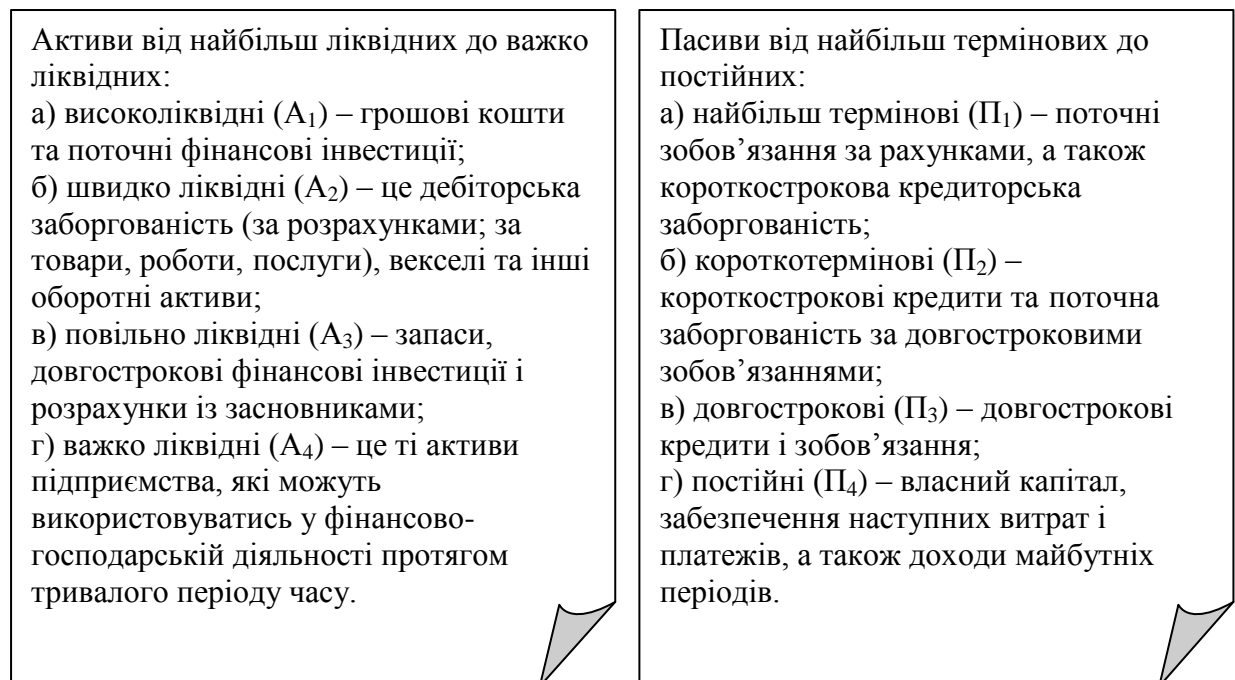


Рисунок 2.2 – Групування активів та пасивів підприємства для аналізу ліквідності його балансу

Таблиця 2.4 – Аналіз балансу ліквідності ТДВ “Хмельницькзалізобетон” у 2020-2022 роках

								Платіжний надлишок (+) або нестача (-)			У % до величини групи пасиву		
Актив	2020	2021	2022	Пасив	2020	2021	2022	2020	2021	2022	2020	2021	2022
A1	16745,00	22411,00	3080,00	П1	6624,00	7585,00	10459,00	+10121,00	+14826,00	-7379,00	+152,79	+195,46	-70,55
A2	137681,00	176632,00	147338,00	П2	33240,00	93524,00	67333,00	+104441,00	+83108,00	+80005,00	+314,20	+88,86	+118,82
A3	84262,00	132211,00	157572,00	П3	6167,00	0,00	0,00	+78095,00	+132211,00	+157572,00	+1266,34	*	*
A4	156113,00	186388,00	211570,00	П4	342603,00	416533,00	441768,00	-186490,00	-230145,00	-230198,00	-54,43	-55,25	-52,11
Баланс	394801,00	517642,00	519560,00	Баланс	394801,00	517642,00	519560,00	*	*	*	*	*	*

Для аналізу ліквідності балансу згруповані ліквідні активи та строкові пасиви ТДВ “Хмельницькзалізобетон” за такими групами (рис. 2.2).

При проведенні аналізу ліквідності балансу Товариства повинна виконуватися наступна рівність:

$$A_1 \geq P_1; A_2 \geq P_2;$$

$$A_3 \geq P_3; A_4 \leq P_4.$$

В табл. 2.4 наведено аналіз балансу ліквідності ТДВ “Хмельницькзалізобетон” у 2020-2022 роках.

Аналіз ліквідності балансу ТДВ “Хмельницькзалізобетон” у 2020-2022 роках засвідчив, що всі нерівності (крім першої нерівності у 2022 р.) виконуються, що свідчить про ліквідність балансу Товариства і його платоспроможність.

ТДВ “Хмельницькзалізобетон” – це платоспроможне підприємство, оскільки сума його оборотних активів перевищує суму зобов'язань. У Товариства достатньо коштів для розрахунків за поточними зобов'язаннями, прострочена кредиторська заборгованість відсутня. Певні проблеми з вільними обіговими коштами виникли в Товариства лише в 2022 р. (невиконання певної нерівності). Про це також свідчить короткостроковий кредит банку в сумі 10000 тис. грн., який Товариство отримало в даному періоді.

В табл. 2.5 наведені показники ліквідності та платоспроможності ТДВ “Хмельницькзалізобетон” за 2020-2022 рр.

Таблиця 2.5 – Аналіз показників ліквідності та платоспроможності ТДВ “Хмельницькзалізобетон” у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022
1	2	3	4
1 Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,36	0,22	0,04
2 Коефіцієнт швидкої ліквідності	3,35	1,97	1,93
3 Коефіцієнт проміжної ліквідності	4,25	2,58	3,02
4 Коефіцієнт покриття	5,19	3,28	3,96
5 Величина власного оборотного капіталу	192657,00	230145,00	230198,00
6 Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	4,19	2,28	2,96

Кінець таблиці 2.5

1	2	3	4
7 Коефіцієнт маневреності власного оборотного капіталу	0,56	0,55	0,52
8 Коефіцієнт маневреності грошових коштів	0,05	0,05	0,01
9 Частка оборотних коштів у активах	0,60	0,64	0,59
10 Частка запасів в оборотних активах	0,34	0,37	0,49
11 Частка власних оборотних коштів у покритті запасів	2,38	1,89	1,52
12 Співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	6,10	5,63	4,34

Значення показників ліквідності та платоспроможності ТДВ “Хмельницькзалізобетон” у 2020-2022 роках переважно відповідають нормативним значенням, що свідчить про те, що Товариство є ліквідним та платоспроможним.

Однією з ключових характеристик фінансового стану Товариства є стабільність його діяльності, яка пов’язана, в першу чергу, із структурою джерел формування ресурсів (майна) Товариства. Оцінка фінансової стійкості Товариства полягає в розрахунку коефіцієнтів, які характеризують співвідношення власних та позикових джерел формування майна, темпи накопичення власних коштів Товариства, співвідношення його довгострокових та поточних зобов’язань тощо.

В табл. 2.6 наведено показники фінансової стійкості ТДВ “Хмельницькзалізобетон” у 2020-2022 роках.

Таблиця 2.6 – Аналіз показників фінансової стійкості ТДВ “Хмельницькзалізобетон” у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022
1 Коефіцієнт заборгованості	0,12	0,20	0,15
2 Коефіцієнт фінансової стабільності	7,44	4,12	5,68
3 Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	0,87	0,80	0,85
4 Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів	0,13	0,24	0,18
5 Коефіцієнт концентрації власного капіталу	0,87	0,80	0,85
6 Коефіцієнт фінансової залежності	1,15	1,24	1,18
7 Коефіцієнт маневреності власних коштів	0,54	0,55	0,52

Всі подані в табл. 2.6 показники фінансової стійкості ТДВ “Хмельницькзаліобетон” у 2020-2022 роках перевищують їх нормативні значення і свідчать про фінансову стійкість Товариства. Тобто, ТДВ “Хмельницькзаліобетон” не залежить від зовнішніх джерел фінансування, запаси та витрати повністю покриваються за рахунок власних ресурсів.

Одним із важливих напрямків аналізу фінансового стану Товариства є аналіз його ділової активності, яка характеризує оборотність активів та джерел їх фінансування, тривалість фінансового циклу, період погашення дебіторсько-кредиторської заборгованості тощо.

В табл. 2.7 наведені показники ділової активності ТДВ “Хмельницькзаліобетон” у 2020-2022 роках.

Таблиця 2.7 – Аналіз показників ділової активності ТДВ “Хмельницькзаліобетон” у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022
1 Оборотність дебіторської заборгованості	15,01	19,54	13,09
2 Оборотність кредиторської заборгованості	94,47	114,21	63,93
3 Середній період погашення дебіторської заборгованості	24,32	18,68	27,88
4 Середній період погашення кредиторської заборгованості	3,86	3,20	5,71
5 Оборотність активів	1,59	1,78	1,11
6 Оборотність постійних активів	3,95	4,74	2,90
7 Оборотність чистих активів	1,80	2,12	1,34
8 Оборотність товарно - матеріальних запасів (I)	7,45	8,00	4,22
9 Оборотність товарно - матеріальних запасів (II)	5,74	6,27	3,46
10 Оборотність товарно - матеріальних запасів (III)	4,78	5,40	3,21
11 Середній період обороту товарно - матеріальних запасів	63,61	58,25	105,48
12 Тривалість фінансового циклу	84,07	73,73	127,65
13 Оборотність готової продукції	15,08	18,27	8,96
14 Оборотність власного капіталу	1,83	2,14	1,34

Всі показники ділової активності ТДВ “Хмельницькзаліобетон” відповідають нормативним значенням та свідчать про ефективність

використання Товариством належних йому ресурсів (основних засобів, запасів тощо) і, відповідно, про його високу ділову активність.

Показниками економічної ефективності діяльності Товариства, які комплексно відображають рівень використання ресурсів Товариства (матеріальних, грошових, трудових та ін.), є показники прибутковості.

У табл. 2.8 наведені показники прибутковості ТДВ “Хмельницькзалізобетон” за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.8 – Аналіз показників прибутковості ТДВ “Хмельницькзалізобетон” у 2020-2022 роках

Показники	2020	2021	2022
1 Рентабельність продажу, %	11,70	11,83	6,61
2 Рентабельність виробництва (основної діяльності), %	15,20	15,11	8,07
3 Рентабельність сумарного капіталу, %	14,94	17,04	5,29
4 Рентабельність чистих активів, %	16,86	20,31	6,39
5 Рентабельність оборотного капіталу, %	31,28	33,67	11,92
6 Рентабельність власного капіталу, %	17,17	20,48	6,39
7 Показник зміни валових продаж, %	-9,00	39,56	-28,92
8 Показник валового доходу, %	23,02	21,70	18,09
9 Показник чистого прибутку, %	9,37	9,58	4,76

Показники прибутковості ТДВ “Хмельницькзалізобетон” за 2020-2022 роки свідчать, що Товариство є прибутковим, авансований капітал ефективно використовується, Товариство розширює ринки збуту продукції та має резерви щодо свого подальшого розвитку.

2.2 Документальне забезпечення обліку капітальних інвестицій на підприємстві

Основна мета обліку капітальних інвестицій – достовірне та своєчасне відображення у конкретних документах обсягів і об’єктів капітального будівництва та витрат на придбання (створення) основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів, об’єктивне визначення

вартості капітальних інвестицій, відображення на рахунках обліку витрат на незавершене будівництво.

Первинні документи з обліку капітальних інвестицій в основні засоби та інші необоротні матеріальні активи розкривають наступну інформацію (рис. 2.3).

Оскільки капітальні інвестиції за своїм характером є сукупністю певних витрат, то, з метою ефективного управління такими витратами, підприємство потребує своєчасну і повну інформацію, достовірність якої підтверджується первинними документами, що в сучасних умовах ускладнено через існування певних недоліків методологічного характеру в документальному оформленні капітальних інвестицій. Недооцінка важливості та актуальності такої інформації призвела до відсутності “...окремих типових форм первинного обліку капітальних інвестицій, які, в багатьох випадках, розглядаються лише як похідні від документів з обліку основних засобів” [34].

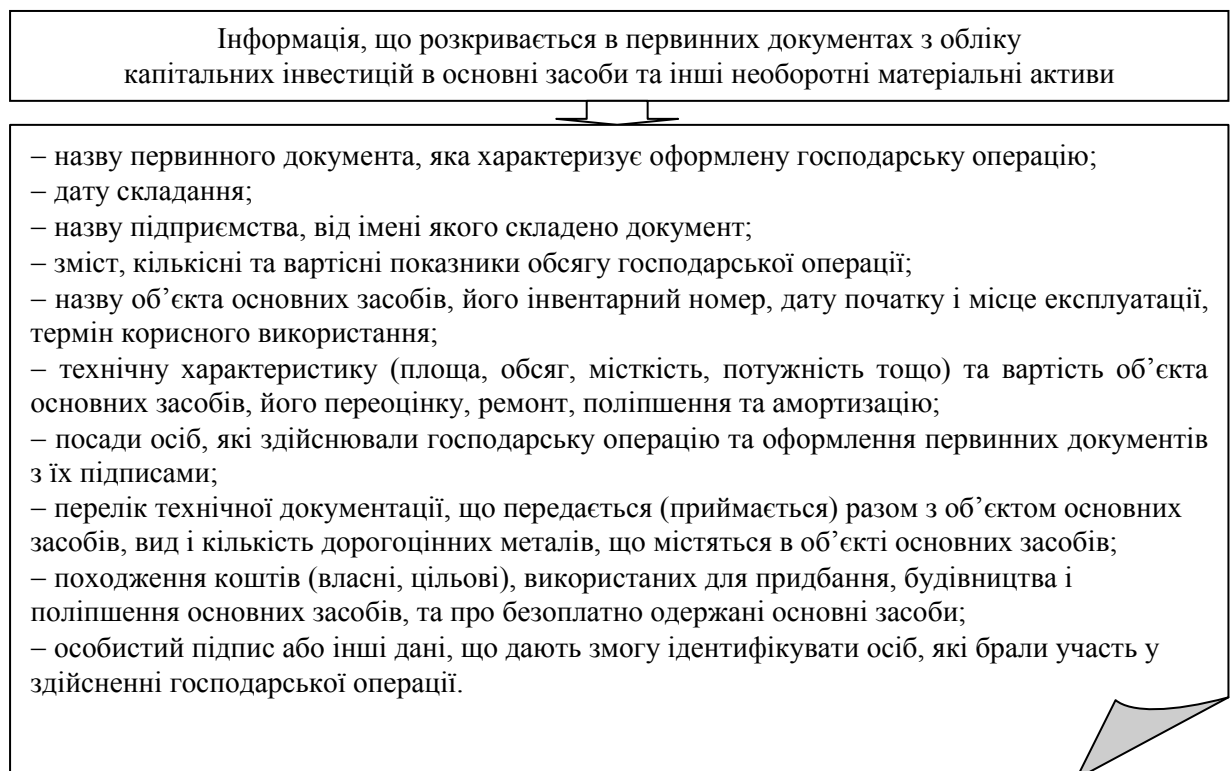


Рисунок 2.3 – Інформація, що розкривається в первинних документах з обліку капітальних інвестицій в основні засоби та інші необоротні матеріальні активи

Для документального оформлення обліку залучення капітальних інвестицій на будівництво (створення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, враховуючи спосіб здійснення будівельно-монтажних робіт (підрядний або господарський), використовуються наступні первинні документи (рис. 2.4).

Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1) призначений для документального операцій введення в експлуатацію об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. № ОЗ-2) призначений для документального оформлення приймання-здачі об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів із капітального ремонту, реконструкції чи модернізації.

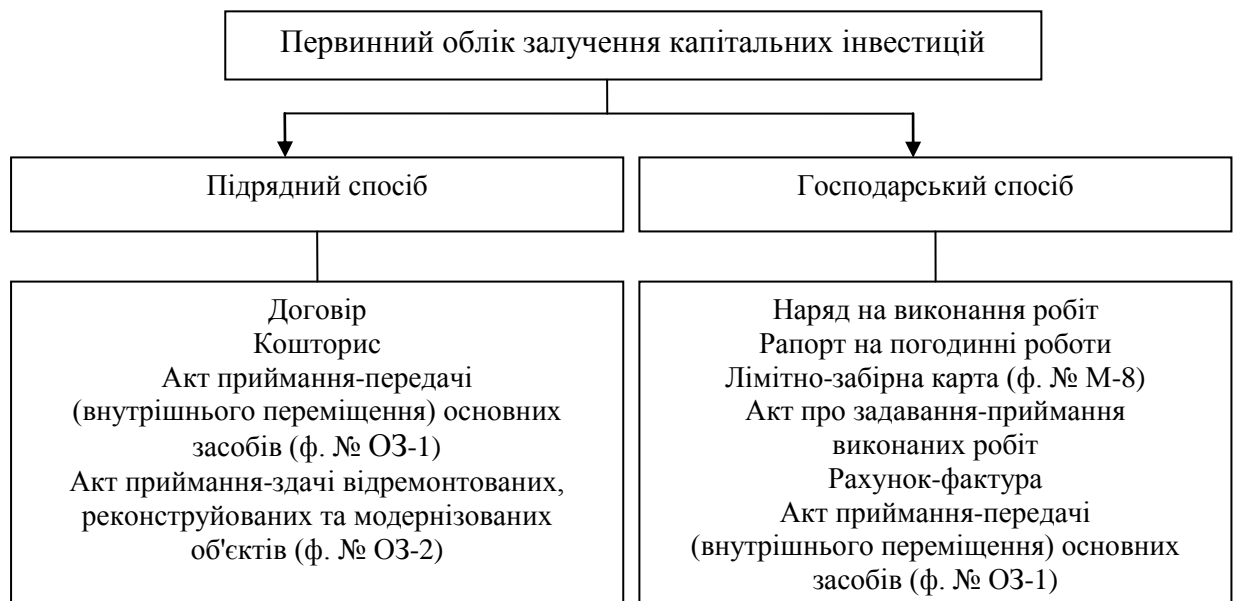


Рисунок 2.4 – Первинні документи обліку капітальних інвестицій у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”

При здійсненні капітальних інвестицій на створення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів господарським способом на підприємстві застосовують рапорт на погодинні роботи (для документального оформлення нарахування заробітної плати працівникам,

здіяним на будівництві), лімітно-забірну картку ф. № М-8 (для документального оформлення багаторазового відпуску однієї номенклатурної одиниці ТМЦ на один місяць), акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг).

Після приймання-передачі виконаних робіт об'єкт основних засобів або інших необоротних матеріальних активів зараховується на баланс на підставі акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1).

Наряд на виконання робіт заповнюється таким чином, щоб ідентичні для всіх підрозділів підприємства роботи, що виконуються допоміжними службами чи спеціалізованими підприємствами, були виділені окремо. До прикладу, земляні, у закритих спорудах тощо.

Роботи з ремонту машин та обладнання, що виконуються на території підприємства, у т. ч. власними силами, виокремлюють для кожного підрозділу. При цьому вид призначеної до виконання роботи вказується не в цілому, а по кожному об'єкту окремо. Припустимо, не “капітальний ремонт обладнання”, а “капітальний ремонт вагової № _”. В обов'язковому порядку вказуються посада, прізвище та ініціали особи, що видає наряд-допуск.

Рахунок-фактура – документ, що видається покупцю і містить перелік ТМЦ, їх кількість та ціну, за якою вони будуть реалізовані покупцю, формальні характеристики ТМЦ (колір, вага і т. д.), умови постачання та відомості про відправника та отримувача.

При здійсненні капітальних інвестицій на створення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів підрядним способом на підприємстві певний комплекс будівельно-монтажних робіт виконують спеціалізовані будівельно-монтажні підприємства згідно укладеного договору.

Видаткова накладна надається продавцем покупцеві та містить перелік ТМЦ, їх кількість, ціну, умови постачання та відомості про відправника та одержувача.

Товарно-транспортна накладна (ТТН) – первинний документ, на підставі якого відбувається списання ТМЦ у вантажовідправника та оприбуткування їх у вантажоотримувача при перевезенні вантажів у межах

України, а також для їх складського, оперативного та бухгалтерського обліку ТМЦ.

Податкова накладна – первинний документ, що виписується платником ПДВ на дату виникнення податкового зобов'язання при реалізації товарів (робіт, послуг).

При здійсненні капітальних інвестицій з придбання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на підприємстві в обліку використовують наступні первинні документи (рис. 2.5).

Для первинного оформлення обліку капітальних інвестицій у поліпшення (реконструкцію і модернізацію) необоротних активів застосовують такі первинні документи: наряд на виконання робіт; розрахунково-платіжна відомість, акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. № ОЗ-2).

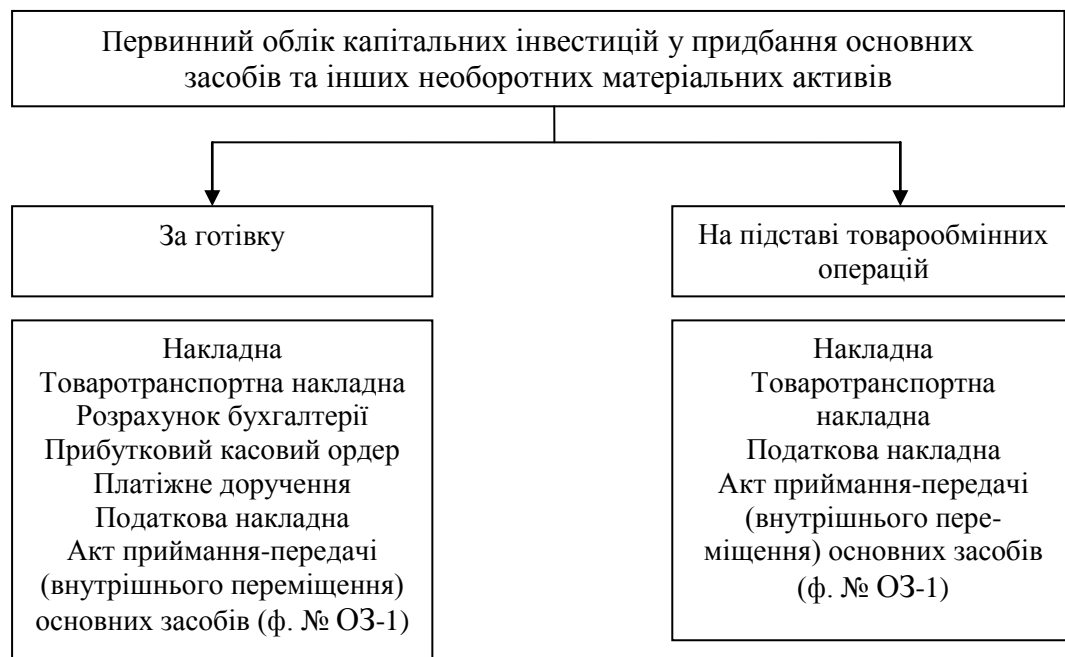


Рисунок 2.5 – Первинні документи з обліку капітальних інвестицій у придбання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

При придбанні об'єктів нематеріальних активів (наприклад, програмних продуктів) на підприємствах використовуються типові форми обліку, затверджені наказом МФУ № 732 від 22.11.04 р. “Про затвердження

типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів” [43], зокрема:

– Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів (ф. № НА-1) – призначений для відображення операції введення в експлуатацію окремих прав інтелектуальної власності;

– Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів (ф. № НА-2) – призначена для аналітичного обліку окремих об'єктів прав інтелектуальної власності, що надійшли в одному календарному місяці;

– Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів (ф. № НА-3) – застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їхньому списанні (ліквідації).

Схему документообігу обліку капітальних інвестицій у ТДВ “Хмельницькзалізобетон” представлено на рис. 2.6.

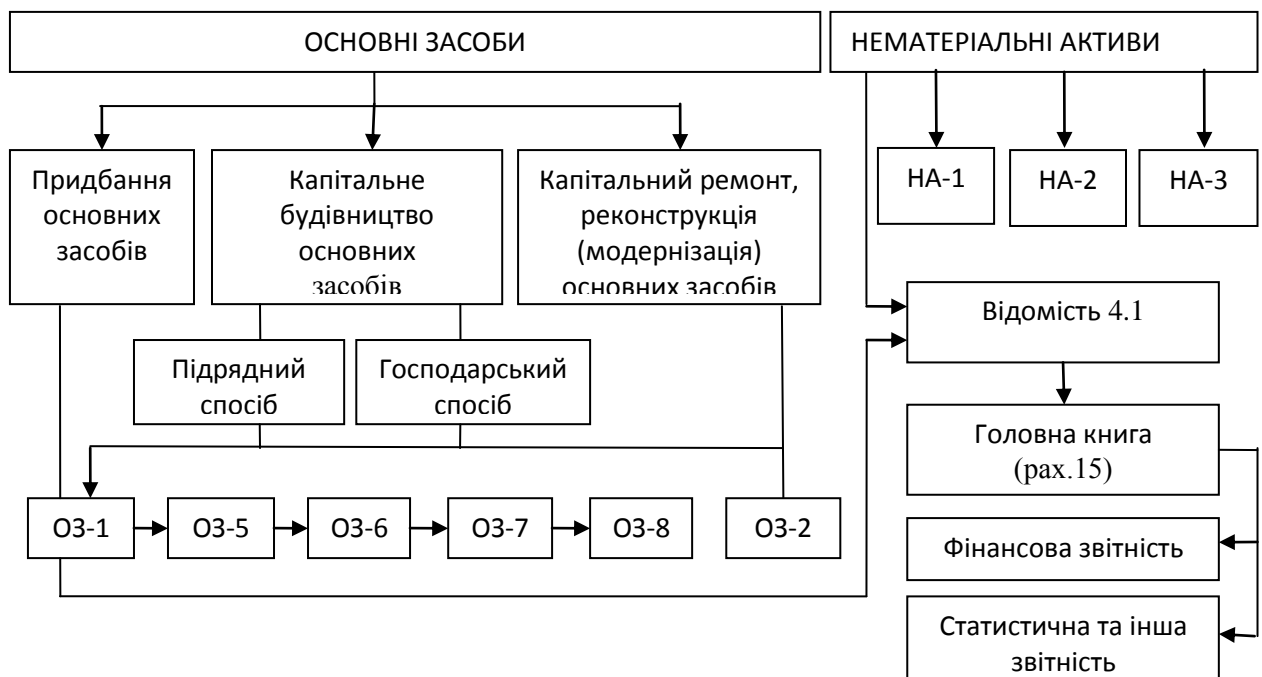


Рисунок 2.6 – Схема формування інформаційних потоків з обліку капітальних інвестицій у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”

Отже, діяльність підприємств в сучасних умовах вимагає розробки принципово нових підходів до змісту обліково-аналітичної інформації, яка

впливає на ефективність управлінських рішень та конкурентоспроможність підприємства. Відповідно, на кожному підприємстві в Наказі про облікову політику слід конкретизувати схему документообігу інформації з обліку капітальних інвестицій. Належна організація документування капітальних інвестицій матиме позитивний вплив на подальшу експлуатацію необоротних активів підприємств.

2.3. Особливості відображення в обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про капітальні інвестиції підприємства

У бухгалтерському обліку капітальних інвестицій підприємства в передінвестиційній фазі ведеться облік формування інвестиційних ресурсів, в фазі інвестування – облік операцій з капітальними інвестиціями, в фазі забезпечення віддачі капітальних інвестицій – облік фінансових результатів від інвестиційної діяльності. Відповідно, в першій фазі капітального інвестування об'єктами бухгалтерського обліку є майно підприємства та джерела його формування відповідно до ключових класифікаційних ознак інвестиційних ресурсів. В другій фазі капітального інвестування об'єктами бухгалтерського обліку є: нове і додаткове будівництво, монтаж об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, придбання та створення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, реконструкція, модернізація та капітальний ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. В кінцевій фазі об'єктами обліку капітального інвестування виступають фінансові результати від інвестиційної діяльності: або зростання вартості необоротних активів, або прибуток (збиток), отриманий від продажу об'єктів капітальних інвестицій.

Витрати на капітальне будівництво в ТДВ “Хмельницькзалізобетон” обліковуються на субрахунку 151 “Капітальне будівництво”. На субрахунку 151 здійснюється облік будівельних робіт господарським та підрядним

способами. На даному субрахунку також здійснюється облік обладнання, змонтоване та встановлене в ході будівництва.

Будівельні роботи підприємства включають:

- будівництво нових потужностей виробництва;
- реконструкція, добудова і модернізація існуючих на підприємстві виробничих приміщень;
- зведення житлових будинків та культурно-побутових закладів;
- установка та монтаж будівельних конструкцій;
- встановлення санітарно-технічних вузлів, споруд водопостачання і водовідведення.

Облік будівельних робіт на підприємстві здійснюється за видами та способами робіт (наприклад, комерційні, підрядні, змішані). Роботи капітального характеру розпочинаються після огляду титульних списків, кошторисів та перевірки наявності ресурсів для виконання будівельних робіт.

Весь комплекс будівельно-монтажних робіт підприємства при застосуванні підрядного способу здійснює спеціалізована будівельно-монтажна організація (агенція) відповідно до договору, укладеного між замовником та забудовником до початку будівельних робіт. Підрядник здійснює будівництво та виставляє рахунок за виконану роботу.

Підставою для відображення витрат на будівництво на субрахунку 151 “Капітальне будівництво” є акт приймання-здавання виконаних робіт від підрядної організації. Вартість виконаних підрядником робіт та витрати за технологічними етапами та комплексами робіт подається підрядником у довідці за формою КБ-3. Вартість виконаних робіт, зафіксована в довідці, має відповідати сумі рахунку-фактури, поданого до оплати. При погодженні вартості робіт дана операція відображається в обліку за дебетом субрахунку 151 “Капітальне будівництво” та за кредитом субрахунку 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

При будівництві господарським способом підприємство всі будівельно-монтажні роботи виконує самостійно, використовуючи власні будівельні та трудові ресурси.

Статті калькуляції для обліку будівельних робіт господарським способом такі: матеріальні витрати; витрати на оплату праці працівників;

витрати на соціальне страхування; витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин та механізмів; інші витрати будівництва; накладні витрати.

Спеціальний облік будівельно-монтажних робіт, здійснених господарським способом, ведеться в розрізі кожного об'єкта. Аналітичний облік ведеться у розроблених на підприємстві виробничих звітах.

У статті “Матеріальні витрати” відображається фактична вартість використаних будівельних матеріалів, зокрема, цементу, цегли, плит, конструкцій та комплектуючих, а також МШП. Для відображення в обліку вартості використаних на будівництво будівельних матеріалів та МШП формуються бухгалтерські проведення:

Дебет 151 “Капітальне будівництво” (відповідний аналітичний рахунок)

Кредит 205 “Будівельні матеріали”

Кредит 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Стаття “Витрати на оплату праці працівників” призначена для обліку витрат на виплату основної та додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим на виконанні будівельно-монтажних робіт (крім осіб, зайнятих обслуговуванням та управлінням будівельними машинами та обладнанням). Для відображення в обліку витрат на оплату праці працівників, зайнятих на будівництві об'єктів капітального інвестування, формується бухгалтерське проведення:

Дебет 151 “Капітальне будівництво”

Кредит 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”.

Стаття “Витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин та механізмів” призначена для обліку витрат на оплату праці, витрат на ремонт та технічне обслуговування будівельної техніки, витрат на паливо та мастила, електроенергію, запасні частини, відрахувань на амортизацію, витрат на оренду супутнього обладнання, інших витрат на експлуатацію машин та механізмів. Ці витрати відображаються в обліку такими бухгалтерськими проведеннями:

Дебет 151 “Капітальне будівництво”

Кредит 23 “Виробництво”

Кредит 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”

Кредит 65 “Розрахунки за страхуванням”

Кредит 203 “Паливо”

Кредит 207 “Запасні частини”

Кредит 131 “Знос (амортизація) основних засобів”

Кредит 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” та ін.

Якщо “...будівельні машини і будівельні механізми одночасно зайняті на будівництві кількох об'єктів, витрати на їх експлуатацію попередньо обліковують на окремих аналітичних рахунках і щомісяця списують у зведений проект, розподіляючи виконану машиною роботу пропорційно часу використання або обсягу” [59].

У статті “Інші витрати” відображаються витрати на послуги власного та орендованого транспорту та інші витрати. Бухгалтерські проведення з обліку інших витрат, пов'язаних з капітальним інвестуванням на підприємстві:

Дебет 151 “Капітальне будівництво”

Кредит 234 “Допоміжні виробництва” – при використанні власного транспорту

Кредит 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – при використанні транспорту підрядника.

У статті “Накладні витрати” відображаються загальновиробничі витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням процесу будівництва. Вони нараховуються та збираються підприємством на окремому субрахунку і групуються за такими статтями: витрати на утримання та обслуговування процесу будівництва, витрати на облаштування будівельного майданчика і організацію будівельних робіт, інші витрати загальновиробничого призначення.

На звітну дату накладні витрати розподіляються на об'єкти будівництва пропорційно до прямих витрат, пов'язаних з процесом будівництва господарським способом, за умови, що будується кілька об'єктів одночасно.

Операції з обліку капітального будівництва у ТДВ “Хмельницькзалізобетон” наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9 – Господарські операції з обліку капітального будівництва у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1 Списані будівельні матеріали на будівництво	151	205	134000,00
2 Списано МШП для потреб будівництва	151	22	48700,00
3 Нараховано заробітну плату працівникам, що займаються капітальним будівництвом	151	66	35100,00
4 Відраховано на соціальні заходи	151	65	7722,00
5 Списано паливо на роботу будівельних машин	151	203	25200,00
6 Списано запасні частини на роботу будівельних машин	151	207	18300,00
7 Нарахована амортизація на будівельну техніку	151	131	8200,00
8 Списано послуги допоміжних виробництв	151	234	11562,00
9 Списано роботи тракторів на будівництво об'єктів	151	235	18540,00
10 Віднесена вартість послуг підрядних організацій на будівництво	151	631	79360,00
11 Списано послуги сторонніх організацій на будівництво	151	685	17290,00
12 Введено в експлуатацію об'єкт капітального будівництва	103	151	403974,00

Схема обліку витрат капітального будівництва, що здійснюється підрядним способом, наведена на рис. 2.7.

Облік відновлення та поліпшення об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів регулюється НП(С)БО 7 “Основні засоби”. Відповідно до п. 14 НП(С)БО 7, “...первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта” [27].

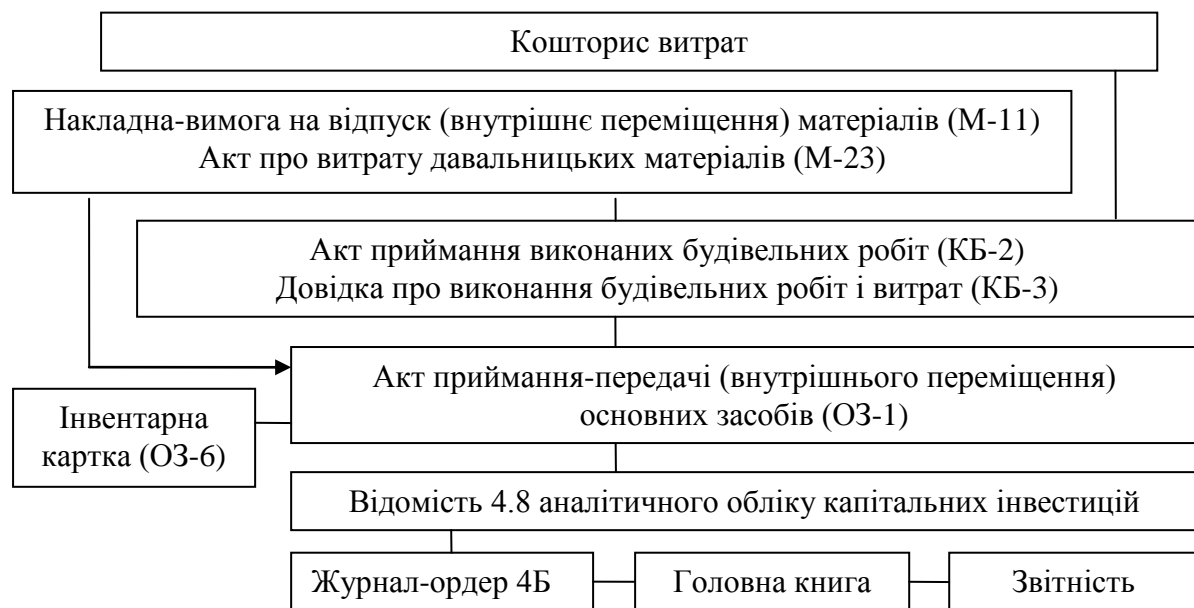


Рисунок 2.7 – Загальна схема обліку витрат на капітальне будівництво, що здійснюється підрядним способом в ТДВ “Хмельницькзалізобетон”

Збільшення економічної вигоди від використання об’єктів основних засобів досягається за рахунок збільшення потоку грошових коштів, обумовленого збільшенням виробничих потужностей основних засобів, та зменшення витрат на експлуатацію основних засобів.

Економічна сутність процесу поліпшення основних засобів наведена на рис. 2.8.

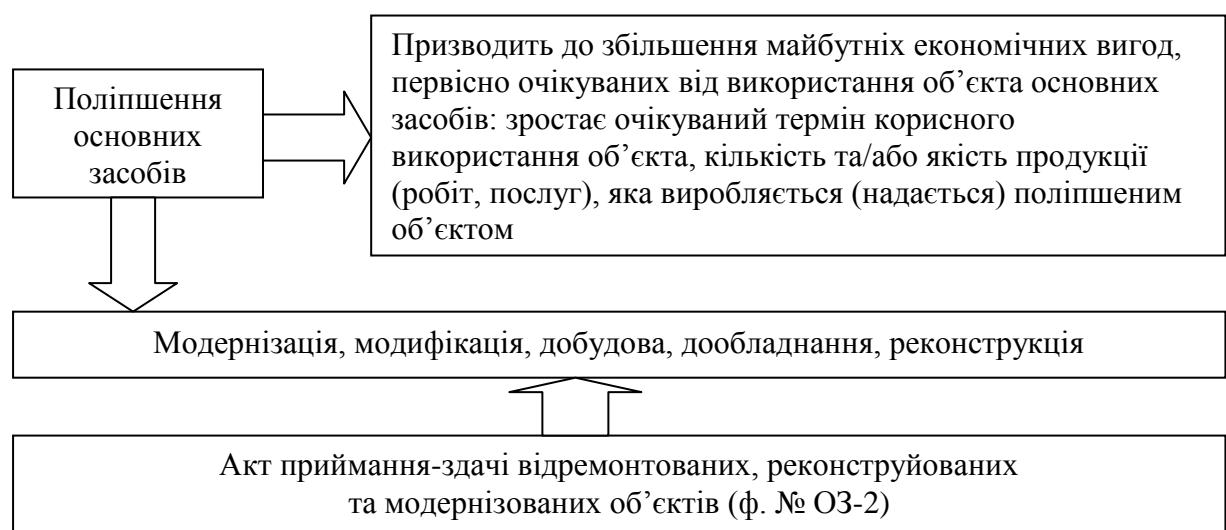


Рисунок 2.8 – Економічна суть процесу поліпшення основних засобів

Капітальний ремонт основних засобів підприємства здійснюється з метою відновлення їх працездатності, підвищення технічних можливостей, а також заміни чи лагодження вузлів чи деталей обладнання, що вийшли з ладу. Основні витрати на здійснення капітального технічного обслуговування відображаються в обліку окремо для кожного типу обладнання.

Об'єкти капітального будівництва відображається в бухгалтерському обліку за фактичною собівартістю. З метою визначення фактичної собівартості будь-якого з об'єктів капітального будівництва, поліпшення (переобладнання, добудови, видозміни, модернізації), що здійснені у різних звітних періодах, застосовується таблиця вкладного аркуша до Відомості 4.8 із записом назви об'єкта. Відповідно, аналітичний облік капітальних інвестицій здійснюється у Відомості 4.8., а синтетичний облік – у Журналі-ордері 4Б.

ТДВ “Хмельницькзалізобетон” придбає основне обладнання, яке може потребувати (не потребувати) установки та монтажу. Витрати на придбання основних засобів, що не потребують монтажу (машини, транспортні засоби тощо), та основних засобів, що потребують монтажу, обліковуються на окремих аналітичних рахунках до субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”. Вартість придбання (виготовлення) основних засобів підприємства включає “...суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків), витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів та інші витрати” [27], що є їх первісною вартістю.

Аналітичний облік операцій з придбання основних засобів здійснюється за типом чи групою об'єкта основних засобів, що придбається (автомобіль та ін.), а в розрізі групи – за маркою автомобіля у виробничому звіті з деталізацією за такими статтями:

- ціна придбання основних засобів (купівельна вартість);
- транспортні витрати;
- інші витрати (обкатування машини, витрати на паливо для доставки машини власними силами, витрати на оплату праці працівників, що

здійснюють доставку і монтаж устаткування, витрати на обслуговування спеціалізованими організаціями).

Вищезгадані господарські операції з придбання об'єктів необоротних активів за рахунок здійснених капітальних інвестицій відображаються наступним чином:

1) на суму придбання обладнання, машин (сукупно з вартістю запасних частин, запасних шин та інструменту):

Дебет 152 "Придбання (створення) основних засобів"

Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками";

2) на вартість послуг субпідрядника:

Дебет 152 "Придбання (створення) основних засобів"

Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами";

3) на суму послуг доставки придбаного об'єкта основних засобів власним транспортом:

Дебет 152 "Придбання (створення) основних засобів"

Кредит 23 "Виробництво";

4) на кількість використаного на обкатування та перегін автомобіля палива:

Дебет 152 "Придбання (створення) основних засобів"

Кредит 203 "Паливо";

5) на суму заробітної плати, нарахованої працівникам, що здійснюють доставку, монтаж та розбирання машин і обладнання:

Дебет 152 "Придбання (створення) основних засобів"

Кредит 661 "Розрахунки за заробітною платою";

б) на загальну суму витрат, які були понесені підзвітною особою при транспортуванні основних засобів, придбаних за рахунок капітальних інвестицій, до підприємства:

Дебет 152 "Придбання (створення) основних засобів"

Кредит 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Обладнання, що потребує монтажу, тобто обладнання, яке підлягає введенню в експлуатацію тільки після того, як його складові будуть зібрані та з'єднані з фундаментами (опорами), перекриттями, іншими несучими конструкціями будівель та споруд, первісно відображається на субрахунку

205 “Будівельні матеріали”. При передачі в монтаж вартість такого обладнання обліковується на субрахунку 152 “Придбання (створення) основних засобів”, на якому відображаються всі витрати, пов’язані з монтажем. Вони обліковуються аналогічно витратам на будівництво основних засобів господарським способом.

У табл. 2.10 наведено господарські операції з придбання основних засобів у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”.

Таблиця 2.10 – Операції з придбання основних засобів у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1 Придбано основні засоби у постачальника	152	631	60000,00
2 Податковий кредит з ПДВ	6442	631	12000,00
3 Нараховано оплату праці працівникам, зайнятим на доставці, складанні і обкатці машин	152	661	16000,00
4 Нараховано єдиний соціальний внесок на оплату праці працівникам, зайнятим на доставці, складанні і обкатці машин	152	651	3520,00
5 Понесено витрати на відрядження підзвітних осіб, направлених для придбання і транспортування основних засобів	152	372	1620,00
6 Списано пальне, використане на обкатку і перегін машин	152	203	2000,00
7 Введено в експлуатацію та зараховано до основних засобів придбаний об’єкт	105	152	83140,00

На субрахунку 153 “Придбання (створення) інших необоротних матеріальних активів” відображаються витрати ТДВ “Хмельницькзалізобетон” на придбання (виготовлення) матеріальних ресурсів, що обліковуються на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”. Як і основні засоби, інші необоротні матеріальні активи купуються чи виготовляються переважно за рахунок капітальних інвестицій підприємства.

Аналітичний облік витрат підприємства на придбання (створення) інших необоротних матеріальних активів ведеться за статтями витрат у

Виробничому звіті за групами і видами придбаних за рахунок капітальних інвестицій інших необоротних матеріальних активів.

Субрахунок 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” призначений в ТДВ “Хмельницькзалізобетон” для обліку витрат на придбання (створення) об’єктів нематеріальних активів.

Аналітичний облік придбаних за рахунок капітальних інвестицій нематеріальних активів здійснюється у Виробничому звіті в розрізі видів чи груп нематеріальних активів.

У таблиці 2.11 наведено господарські операції з придбання чи виготовлення нематеріального активу у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”.

Таблиця 2.11 – Операції з придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1 Придбано право на використання програми для комп’ютера	154	631	25000,00
2 Податковий кредит з ПДВ	6442	631	5000,00
3 Отримано послуги встановлення програмного забезпечення (подальшого супроводу)	154	631	2000,00
4 Податковий кредит з ПДВ	6442	631	400,00
Оприбутковано придбане право на програму для комп’ютера	12	154	27000,00

Інформація про капітальні інвестиції ТДВ “Хмельницькзалізобетон” розкривається у таких формах фінансової звітності:

– у Балансі в статті “Незавершені капітальні інвестиції” зазначається вартість не завершених на звітну дату капітальних інвестицій у будівництво та інші поліпшення, які збільшують вартість необоротних активів, а також у створення (придбання) матеріальних та нематеріальних необоротних активів;

– у Звіті про фінансові результати в статтях “Інші операційні доходи” та “Інші операційні витрати” відображається, відповідно, дохід від реалізації необоротних активів, в тому числі капітальних інвестицій, та собівартість реалізованих необоротних активів, в тому числі капітальних інвестицій;

– у Звіті про рух грошових коштів в статті “Надходження від продажу необоротних активів” відображається сума коштів, отримана від продажу необоротних активів, в тому числі об’єктів капітальних інвестицій, в статті “Витрати на придбання необоротних активів” – сума коштів, сплачена за придбані за рахунок капітальних інвестицій необоротні активи;

– у Звіті про власний капітал в статтях “Дооцінка незавершеного будівництва” та “Уцінка незавершеного будівництва” відображається сума переоцінки вартості незавершеного будівництва;

– у Примітках до фінансової звітності в розділі “Капітальні інвестиції” відображається інформація про витрати підприємства на капітальне будівництво, придбання (створення) об’єктів необоротних активів та інші капітальні інвестиції, в розділі “Доходи і витрати” у статті “Реалізація інших оборотних активів” – інформація про доходи і витрати від реалізації необоротних активів, в тому числі капітальних інвестицій, “Списання необоротних активів” – інформація про вартість списаних необоротних активів, в тому числі капітальних інвестицій.

2.4 Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю капітальних інвестицій на підприємстві

В сучасних умовах функція контролю стає ключовою в управлінні підприємством. З економічної точки зору, внутрішній контроль підприємства – це система спостереження та перевірки його діяльності, необхідна для вирішення окреслених завдань і подолання негативних явищ, що перешкоджають досягненню поставлених цілей, зокрема і в напрямку здійснення капітальних інвестицій.

Грамотна система внутрішнього контролю забезпечує безпеку інвестицій та активів підприємства, підвищує ефективність та дієвість господарських операцій, гарантує надійність управлінської і фінансової звітності, сприяє дотриманню нормативно-законодавчих актів, визначає перспективи майбутнього розвитку, забезпечує прийняття ефективних

управлінських рішень. Система внутрішнього контролю – це невід’ємна складова системи управління ризиками підприємства та його корпоративного управління.

Основна мета внутрішнього контролю підприємства полягає у забезпеченні належного виконання виробничих завдань та запобіганні помилок і порушень у господарській діяльності підприємства. Відповідно, мета внутрішнього контролю капітальних інвестицій у ТДВ “Хмельницькзалізобетон” – перевірка повноти та своєчасності відображення інформації про капітальні інвестиції у первинних документах та облікових регістрах; достовірності розкриття операцій з капітальними інвестиціями в обліку та звітності підприємства.

Завдання внутрішнього контролю капітального інвестування полягає у забезпеченні раціонального використання майнових та інтелектуальних ресурсів при створенні (виготовленні) та поліпшенні немонетарних необоротних активів, реалізації цільових програм через капітальні інвестиції.

Більш детально завдання внутрішнього контролю операцій з капітальними інвестиціями наведені на рис. 2.9.

В організаційній структурі підприємства заслуговує на увагу служба внутрішнього контролю, діяльність якої регулюється положенням про організацію служби внутрішнього контролю. ТДВ “Хмельницькзалізобетон” формує структуру даної служби відповідно до власних потреб, залучаючи висококваліфікований персонал, який має “...досконало знати як загальне законодавство, що регулює господарську діяльність, так і внутрішні документи підприємства, які складають його економічну нормативну базу, а також технологію виробництва” [55].

Слід відмітити, що внутрішній контроль функціонує як система, яка має відповідати єдиним принципам та правилам. При цьому вона не має обмежуватись бухгалтерським обліком, а повинна включати в себе “...найбільш широке за обсягом діяльності середовище контролю, де відбуваються заходи і робляться записи, які характеризують загальне ставлення керівництва підприємства до діючої системи внутрішнього контролю і які свідчать про важливість системи внутрішнього контролю для підприємства” [21].



Рисунок 2.9 – Завдання внутрішнього контролю операцій з капітальними інвестиціями у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”

Організація внутрішнього контролю, з одного боку, – це комплекс заходів з перевірки фактів господарської діяльності, спрямованих на усунення виявлених помилок і порушень та причин їх виникнення, виконання функціональними відділами підприємства чи управління коригуючих дій, а з іншого, – впорядкування СВК з метою забезпечення реалізації на практиці прийнятих управлінських рішень та їх оптимізації.



Рисунок 2.10 – Об'єкти контролю капітальних інвестицій

Під об'єктами внутрішнього контролю розуміють господарські процеси та відносини, на які орієнтовані контрольні функції суб'єктів контролю (рис. 2.10).

Суб'єктами внутрішнього контролю виступають особи, які наділені відповідними правами та можливостями з реалізації контрольних функцій над об'єктами контролю.

Для того, щоб правильно та ефективно організувати та здійснювати внутрішній контроль капітальних інвестицій, слід визначити суб'єктів його проведення (табл. 2.12).

Таблиця 2.12 – Суб'єкти внутрішнього контролю операцій з капітальними інвестиціями

Суб'єкти внутрішнього контролю капітальних інвестицій	Характер роботи
Служба внутрішнього контролю	Проведення планових та позапланових інвентаризацій. Вивчення доцільності та контролю операцій із капітальними інвестиціями
Бухгалтерська служба	Документальне оформлення операцій з капітальними інвестиціями
Юридичний відділ	Вивчення договорів та контроль за проведенням операцій з капітальними вкладеннями з юридичної точки зору
Інші суб'єкти здійснення внутрішнього контролю	Документальне оформлення факту операцій з капітальними інвестиціями в межах своїх повноважень

Усі стадії здійснення внутрішнього контролю капітальних інвестицій на підприємстві слід поділити на певні етапи (рис. 2.11).

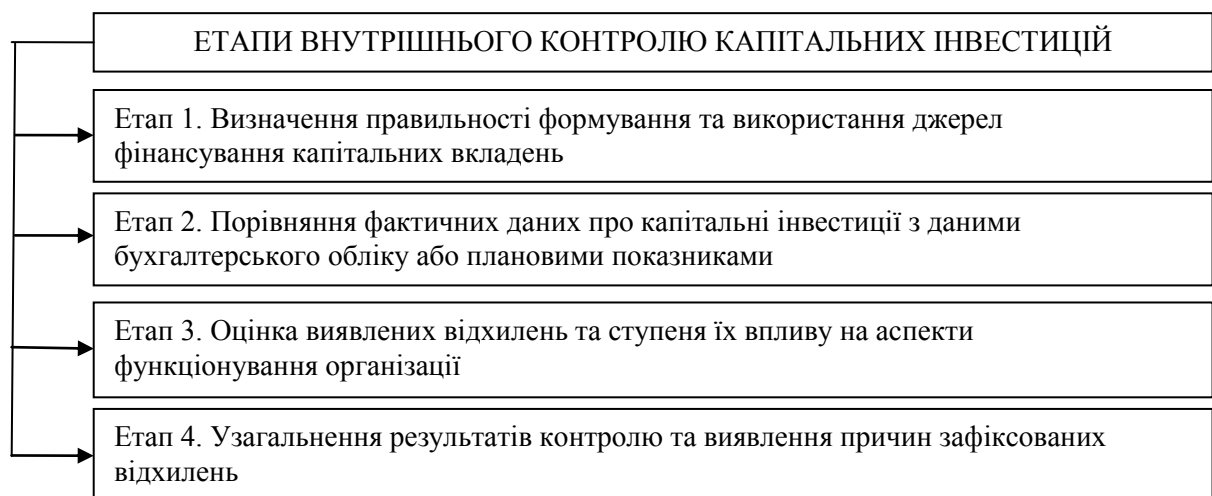


Рисунок 2.11 – Етапи внутрішнього контролю капітальних інвестицій у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”

На першому етапі внутрішнього контролю капітальних інвестицій визначаються цілі, методи та прийоми контролю, розробляється програма та окреслюються параметри функціонування та розвитку підприємства, обираються безпосередні виконавці та терміни виконання процедур внутрішнього контролю, розробляється форма звітності.

На другому етапі внутрішнього контролю визначаються основні об'єкти контролю, проводиться збір облікових даних, результатів спостережень та замірів; здійснюється обробка отриманої інформації, розраховуються відповідні показники, здійснюється групування даних, формуються аналітичні таблиці, графіки і діаграми, які дають можливість зробити об'єктивну оцінку господарській діяльності підприємства в сфері капітальних інвестицій.

На результати і ефективність здійснення внутрішнього контролю має істотний вплив правильне визначення предмету та об'єкту внутрішнього контролю, які стосуються суттєвих питань в тих сферах контролю, в яких існує найбільша можливість появи перевитрат чи марнотратства.

На третьому етапі здійснення внутрішнього контролю капітальних інвестицій здійснюється безпосередньо процедура їх перевірки.

На четвертому етапі результати внутрішнього контролю узагальнюються, аналізуються виявлені порушення. За результатами здійснення внутрішнього контролю капітальних інвестицій формується висновок щодо виявлених відхилень і порушень; висловлюються пропозиції щодо удосконалення їх обліку та підвищення рівня внутрішнього контролю операцій такими активами.

Ключові питання програми внутрішнього контролю капітальних інвестицій представлено в табл. 2.13.

Об'єктом внутрішнього контролю є законність та обґрунтованість величини капітальних інвестицій при придбанні немонетарних необоротних активів, їх відповідність затвердженій технічній документації та способам фінансування. Працівники відділу внутрішнього контролю підприємства встановлюють правильність визначення первісної вартості об'єктів необоротних активів, створених підрядним та господарським способом, придбаних за плату, а також повноту відображення податків при формуванні первісної вартості таких активів.

Правильність включення понесених витрат до капітальних інвестицій підприємства багато в чому залежить від точності їх визначення і розподілу за напрямками. Капітальні інвестиції на придбання основних засобів

розподіляються на ті, що не потребують монтажу (транспортні засоби), і ті, що потребують монтажу (машини та обладнання).

Таблиця 2.13 – Основні питання програми внутрішнього контролю капітальних інвестицій

Питання програми контролю капітальних інвестицій	Джерело інформації для внутрішнього контролю
Оцінка достовірності документування операцій із капітальними інвестиціями	Накладні, акти виготовлення, накладні внутрішньо - господарського переміщення, товарно-транспортні накладні, акти приймання-передачі, відомості, журнали-ордери, тощо
Перевірка правильності формування та використання джерел фінансування капітальних інвестицій	Рахунки-фактури, накладні, платіжні доручення
Перевірка правильності проведення інвентаризації капітальних інвестицій і відображення в обліку її результатів	Інвентаризаційні описи, інвентарні картки обліку капітальних інвестицій
Перевірка правильності визначення фактичних витрат на капітальні інвестиції	Наказ про облікову політику, відомості розрахунку фактичних витрат, лімітно-забірні картки, накладні внутрішньо-господарського переміщення
Перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку всіх об'єктів капітальних інвестицій	Реєстри, журнали-ордери, відомості аналітичного обліку капітальних інвестицій

При перевірці придбаних необоротних активів з'ясовують правильність їх документального оформлення за визначеними напрямками придбання. Правильність оформлення первинних документів та визначення витрат перевіряють на підставі виписаних постачальниками рахунків, накладних, товарно-транспортних, актів виконаних робіт та податкових накладних.

Здійснюючи перевірку правильності визначення первісної вартості нематеріальних активів, придбаних за рахунок капітальних інвестицій, фахівець відділу внутрішнього контролю має враховувати, що вартість цих об'єктів формується на підставі фактичних витрат інвестора на їх придбання і приведення до придатного для використання стану. Контролер має звернути увагу на порядок формування вартості об'єктів нематеріальних активів при придбанні їх за плату в інших юридичних або фізичних осіб, при створенні об'єктів нематеріальних активів на підприємстві, а також на правильність відображення податків у вартості даних активів.

Для перевірки правильності визначення первісної вартості певних об'єктів інноваційної сфери та інтелектуальних інвестицій слід залучати фахівців для здійснення техніко-економічної експертизи.

При перевірці контролер має встановити, чи відповідає порядок обліку капітальних інвестицій на підприємстві чинному законодавству.

В ході перевірки необхідно встановити:

- правильність відображення операцій з обліку капітальних інвестицій в облікових регістрах по рахунку 15 “Капітальні інвестиції” та в Головній книзі;

- відповідність облікових записів у виробничому звіті записам в первинних документах та листках-розшифровках;

- правильність розрахунків з підрядниками за етапами виконання будівельних робіт;

- дотримання вимог щодо оформлення актів виконаних робіт;

- своєчасність та правильність здійснених коригувань завищеної підрядником вартості робіт.

Перевірка правильності відображення в обліку витрат на будівельно-монтажні роботи, виконані господарським способом, полягає у розрахунку витрат за статтями таких витрат за кожним об'єктом. При цьому слід перевірити також дані аналітичного обліку капітальних інвестицій.

До типових та можливих помилок і порушень по операціях з обліку капітальних інвестицій доцільно віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (використання нетипових чи неправильних форм, відсутність підписів уповноважених осіб, печаток, незаповнення чи неправильне заповнення всіх необхідних реквізитів);

- оприбуткування об'єктів капітальних інвестицій по актах, не оформлених належним чином згідно діючих нормативних документів;

- невірне визначення витрат на капітальне будівництво;

- невідображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності капітальних інвестицій інноваційного характеру;

- невірний розподіл конкретних об'єктів капітальних інвестицій за групами;
- невірне визначення вартості об'єктів необоротних активів після введення їх в експлуатацію;
- невірне відображення капітальних інвестицій різної направленості на рахунках бухгалтерського обліку;
- відсутність кошторисів на об'єкти капітального будівництва;
- невідображення нестач капітальних інвестицій через заплутаність їх аналітичного обліку та неякісне проведення інвентаризацій;
- невірний розрахунок суми відшкодувань матеріальних збитків в разі крадіжок під час здійснення капітальних інвестицій;
- невідповідність даних аналітичного і синтетичного обліку капітальних інвестицій тощо.

Отже, в ході проведеного дослідження розкрито мету, завдання, об'єкти, суб'єкти, організацію та методику внутрішнього контролю операцій з капітальними інвестиціями на прикладі ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, що сприяє ефективному управлінню даним підприємством та забезпечує його сталий економічний розвиток.

3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Пропозиції щодо удосконалення обліку капітальних інвестицій природоохоронного призначення на підприємстві

Формування ефективних процедур відображення в обліку і звітності капітальних інвестицій у придбання (створення) та поліпшення природоохоронних об'єктів є важливою ланкою управління промисловим підприємством. Це пов'язано з тим, що виробнича діяльність завдає значних збитків навколишньому середовищу і, відповідно, потребує значних капіталовкладень у відновлення екосистеми.

Водночас, обліку інвестиційних витрат природоохоронного призначення приділяється небагато уваги з боку науковців та практиків. Відсутність єдиних стандартів розкриття природоохоронної обліково-звітної інформації створює потребу передбачити порядок акумулювання та використання інвестиційних коштів природоохоронного призначення в обліку та звітності в рамках відповідної концептуальної основи фінансової звітності (МСФЗ або НП(С)БО).

Тому, на нашу думку, перспективним напрямком обліку капітальних інвестицій є чітке визначення в системі рахунків бухгалтерського обліку цільового надходження коштів з різних джерел для здійснення капітального інвестування в об'єкти природоохоронного призначення.

Серед науковців існують різні методичні підходи до акумулювання коштів на здійснення капітальних інвестицій. Зокрема, В. С. Лень і В. В. Гливенко доводять необхідність створення і використання фонду цільового фінансування капітальних інвестицій. З цією метою запропоновано "...використовувати кореспонденцію субрахунків 489 "Фонд цільового фінансування капітальних інвестицій" та 182 "Формування фонду цільового фінансування капітальних інвестицій" [19]. Недоліком даного підходу є вилучення з обороту підприємства та "замороження" на окремому рахунку

великих обсягів коштів, призначених для потреб капітального характеру. Тому в даному випадку доцільно передбачити створення цільових фондів (для фінансування капітальних інвестицій екологічного, інноваційного чи іншого призначення).

На думку Т. П. Остапчук, "...більш доцільним є формування і використання фонду на відтворення необоротних активів" [33]. З цією метою запропоновано використовувати субрахунки 157 "Внески на здійснення капітальних інвестицій", 426 "Фонд на відтворення необоротних активів" та 315 "Поточний рахунок для відтворення необоротних активів". "...Їх застосування сприятиме створенню фонду на заміну активів та відшкодуванню коштів, що витрачені під час придбання необоротних активів, з отриманої на поточний рахунок виручки від продажу" [33]. Водночас, не зовсім виправданим, на нашу думку, є накопичення в межах одного фонду всіх капітальних інвестицій на відтворення об'єктів необоротних активів, оскільки на великих промислових підприємствах в такому фонді складно відстежити рух капітальних інвестицій у відтворення необоротних активів різного призначення (природоохоронного, соціального тощо).

Я.О. Ізмайлов пропонує виділяти в обліку капітальні інвестиції екологічного спрямування. Для цього запропоновано "...застосовувати наступні субрахунки: 189 "Формування фонду відтворення необоротних активів екологічного спрямування", 319 "Поточний рахунок для відтворення необоротних активів екологічного спрямування", 429 "Фонд відтворення необоротних активів екологічного спрямування" [11]. Водночас, із запропонованої методики обліку формування і використання фонду на відтворення необоротних активів екологічного спрямування не зрозуміло, як відобразити використання такого фонду і який його зв'язок з процесом капітального інвестування.

Отже, слід зазначити, що на сьогодні залишаються невирішеними питання розробки ефективної облікової процедури акумулювання інвестиційних коштів на охорону навколишнього природного середовища та їх спрямування на реалізацію важливих проектів з інвестування процесу відтворення необоротних активів природоохоронного призначення.

Крім того, у діючих формах річної статистичної звітності підприємств відсутня інформація про обсяги капітальних інвестицій у необоротні активи, що призначені для охорони навколишнього природного середовища та раціонального використання природних ресурсів. Такі капітальні інвестиції відображаються в розрізі виключно в розрізі об'єктів необоротних активів та джерел їх фінансування.

Хоча інвестиційна діяльність природоохоронного призначення є надзвичайно актуальною і набуває поширення, стимулюючи промислові підприємства шукати джерела покриття капітальних вкладень на природоохоронні потреби з належним відображенням їх в облікових регістрах, проте в НП(С)БО, законодавчо-нормативній базі та в публікаціях відсутнє визначення таких понять як “капітальні інвестиції природоохоронного призначення” та “необоротні активи природоохоронного призначення”.

На нашу думку, капітальні інвестиції природоохоронного призначення – це вкладення ресурсів підприємства у відтворення його необоротних активів природоохоронного призначення з метою забезпечення екологічно-економічного ефекту.

До необоротних активів природоохоронного призначення доцільно віднести наступні об'єкти (рис. 3.1).

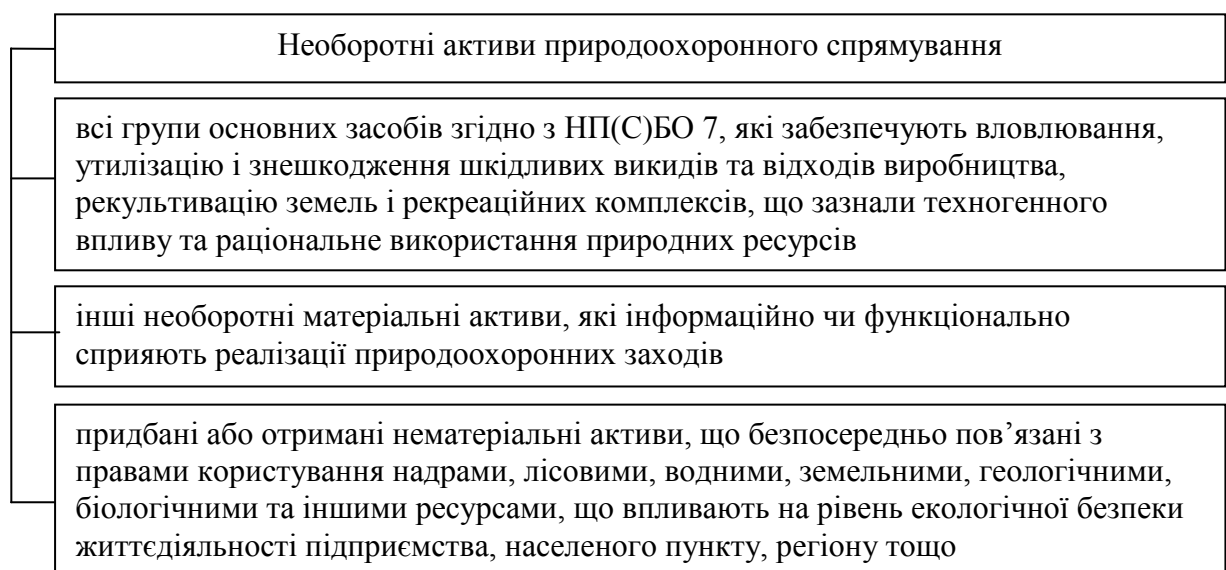


Рисунок 3.1 – Необоротні активи природоохоронного призначення

Для правильного визнання в обліку та звітності капітальних інвестицій природоохоронного призначення слід визначитись з поняттям “відтворення необоротних активів природоохоронного призначення”. На нашу думку, відтворення необоротних активів природоохоронного призначення – це процес оновлення, придбання, заміни, будівництва, поліпшення та капітального ремонту необоротних активів природоохоронного призначення.

Враховуючи вимоги НП(С)БО 7 “Основні засоби” та НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, доцільно капіталізувати суму витрат на здійснення операцій з придбання, створення, поліпшення, капітального ремонту необоротних активів природоохоронного призначення, що призводять до підвищення майбутнього еколого-економічного ефекту від таких необоротних активів.

Підставою для визнання витрат, пов’язаних з поліпшенням необоротних активів, капітальними інвестиціями природоохоронного призначення є збільшення внаслідок таких витрат очікуваного строку корисного використання об’єктів необоротних активів природоохоронного призначення, екологічної безпеки продукції (робіт, послуг) та екологічного стану на підприємстві і прилеглій території, на яку поширюється вплив техногенного забруднення і природоохоронних заходів підприємства.

Для фінансування капітальних інвестицій в необоротні активи природоохоронного призначення, необхідні стабільні джерела інвестиційних ресурсів підприємства (зокрема, власні кошти підприємства), оскільки позикові кошти (наприклад, у формі інвестиційного лізингу або інвестиційного селенгу) доцільно залучати під проекти розвитку виробництва з метою отримання в майбутньому приросту прибутку та погашення заборгованості перед кредиторами.

Акумуляування власних коштів підприємства на здійснення капітальних інвестицій природоохоронного призначення, тобто частини нерозподіленого прибутку та амортизації необоротних активів, доцільно здійснювати за допомогою спеціального фонду, але чинним законодавством на сьогодні не передбачено формування жодного фонду для таких потреб. Разом з тим, “...теоретичні засади бухгалтерського обліку констатують можливість і доречність функціонування на підприємствах “спеціальних

фондів”, “фондів економічного стимулювання” тощо як об’єктів фінансового обліку” [17].

Таблиця 3.1 – Рекомендована кореспонденція рахунків з обліку формування та використання фонду відтворення необоротних активів природоохоронного призначення

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума,
1 Формування фонду відтворення необоротних активів природоохоронного призначення	189	429	56000,00
2 Спрямування амортизаційних відрахувань з діючих необоротних активів природоохоронного призначення на формування фонду їх відтворення	13	189	40500,00
3 Спрямування резервного капіталу на формування фонду відтворення необоротних активів природоохоронного призначення	43	189	1500,00
4 Спрямування цільового фінансування і цільових надходжень на формування фонду відтворення необоротних активів природоохоронного призначення	48	189	3000,00
5 Спрямування нерозподіленого прибутку на формування фонду відтворення необоротних активів природоохоронного призначення	441	189	10000,00
6 Спрямування додаткового капіталу на формування фонду відтворення необоротних активів природоохоронного призначення	424	189	1000,00
7 Акумуляування коштів на здійснення капітальних інвестицій природоохоронного призначення	319	429	56000,00
8 Проведення заходів щодо відтворення об’єктів природоохоронного призначення за рахунок капітальних інвестицій (створення, придбання, ремонт, поліпшення тощо)	15	20, 23, 63, 65, 66 та ін.	56000,00
9 Використання коштів, акумуляованих на здійснення капітальних інвестицій природоохоронного призначення	20, 63, 65, 66 та ін.	319	56000,00
10 Введення в експлуатацію об’єктів необоротних активів природоохоронного призначення	10, 11, 12	15	56000,00

Отже, підприємствам доцільно створювати та використовувати фонд відтворення необоротних активів природоохоронного призначення. Його формування необхідно здійснювати за рахунок амортизаційних відрахувань з необоротних активів природоохоронного призначення в експлуатації, нерозподіленого прибутку, цільового фінансування та цільових надходжень, резервного капіталу, інших фондів.

Якщо інвестування в реалізацію природоохоронних програм на підприємстві лише починається, можливо фонд відтворення необоротних активів природоохоронного призначення поповнювати за рахунок частки амортизації необоротних активів, що не пов'язані з охороною довкілля. Ця частка не має перевищувати 30 % від загальної вартості необоротних активів, щоб не позбавити підприємство здатності інвестувати в інші проекти.

Облік формування і використання фонду відтворення необоротних активів природоохоронного призначення за рахунок власних джерел підприємства пропонуємо здійснювати із застосуванням субрахунків, запропонованих Я. О. Ізмайловим, у порядку, наведеному в табл. 3.1.

Таким чином, чітке визначення та визнання капітальних інвестицій у відтворення необоротних активів природоохоронного призначення обумовлює становлення та розвиток бухгалтерського обліку, орієнтованого на операції, пов'язані з охороною довкілля. Створення та використання на підприємстві фонду відтворення необоротних активів природоохоронного призначення дозволяє підвищити стабільність та надійність фінансового забезпечення капітальних інвестицій на природоохоронні потреби. Запропонована методика обліку капітальних інвестицій природоохоронного призначення дозволяє прозоро та достовірно відображати в облікових регістрах здійснення капітальних інвестицій природоохоронного призначення, конкретизуючи їх цільовий характер.

3.2 Шляхи удосконалення організації та методики внутрішнього контролю капітальних інвестицій підприємства

Для того, щоб підприємству уникнути зловживань, помилок, порушень, доцільно запровадити ефективну систему внутрішнього контролю, яка б охоплювала всі інформаційні об'єкти. Така думка підтверджується теорією ігор. При цьому організація всебічного контролю можлива лише за умов функціонування на підприємстві автоматизованої системи обробки інформації. В іншому випадку підприємство потребує розробки стратегії внутрішнього контролю, яка б дозволила оперативно реагувати на ризики, що виникають.

Удосконалення організації системи внутрішнього контролю підприємства, на наш погляд, слід здійснювати в таких напрямках (рис. 3.2).

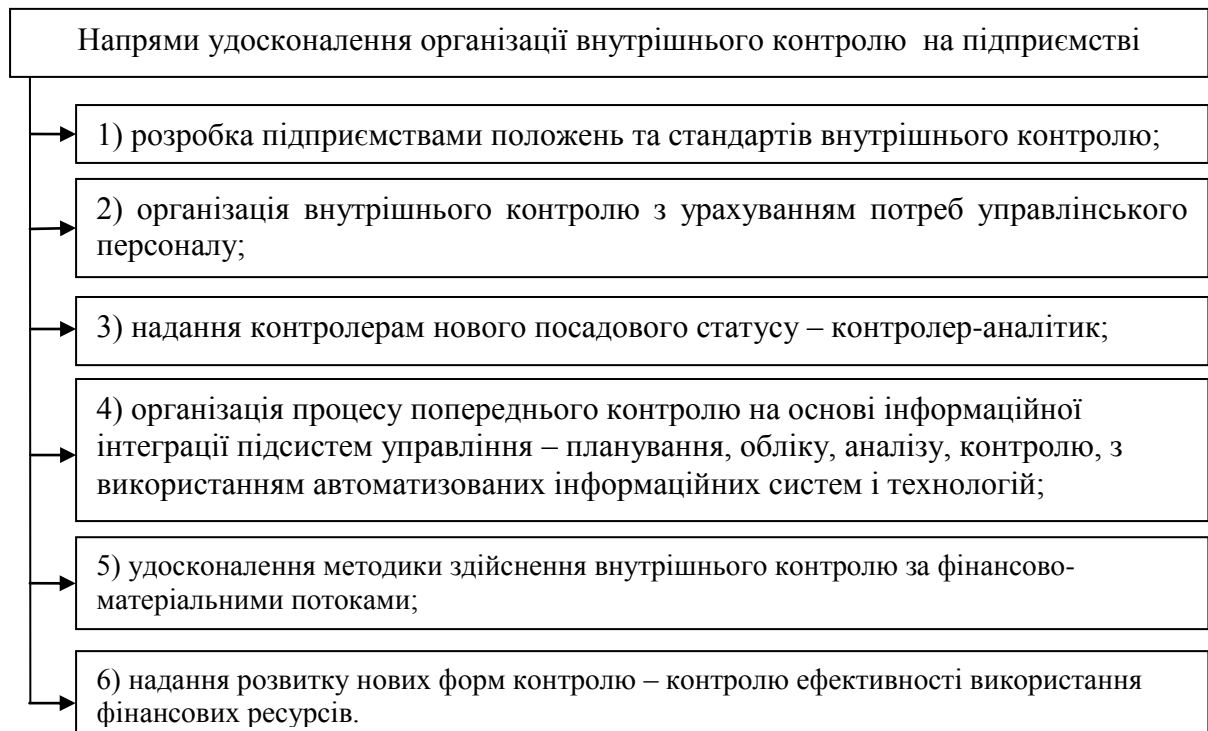


Рисунок 3.2 – Напрями удосконалення організації внутрішнього контролю на підприємстві

Розглянемо детальніше кожен з напрямків.

Необхідність в розробці внутрішніх стандартів та положень внутрішнього контролю пов'язана з необхідністю покращення та спрощення організації системи внутрішнього контролю на підприємстві, ідентифікації функцій і завдань внутрішнього контролю, розподілу прав і обов'язків суб'єктів контролю, уніфікації методики внутрішнього контролю, формування єдиної інформаційної бази внутрішнього контролю.

Непрямо ключові положення внутрішнього контролю на підприємствах визначають нормативно-правові акти в сфері оподаткування, розрахунків тощо, які в більшій мірі визначають об'єкти контролю, ніж безпосередньо його процедури.

Внутрішній контроль забезпечує зворотний зв'язок в системі управління підприємством і, відповідно, є інформаційною базою для прийняття управлінських рішень. Саме тому на рівні окремого підприємства він має бути обов'язково регламентованим. На нашу думку, кожному підприємству варто розробити пакет внутрішньої документації щодо організації внутрішнього контролю. Це, зокрема, можуть бути стандарти внутрішнього контролю, положення про внутрішній контроль діяльності підприємства, положення про службу внутрішнього контролю (аудиту) тощо.

Відповідно, слід розробити:

1) загальні стандарти, які висвітлюють питання професійної відповідальності та компетентності фахівців служби внутрішнього контролю (аудиту), контролю якості їх роботи;

2) спеціальні стандарти, які висвітлюють інформацію щодо ризиків і суттєвості, завдань та процедур внутрішнього контролю, оцінки СВК, здійснення внутрішнього контролю в умовах АІС, організаційні питання внутрішнього контролю. Спеціальні стандарти мають враховувати структуру системи внутрішнього контролю, специфіку та види діяльності підприємства, галузь економіки, організаційну структуру підприємства тощо.

Загальну групу стандартів внутрішнього контролю можна зробити обов'язковою для всіх підприємств і затвердити на загальнодержавному рівні, а спеціальні стандарти – адаптувати згідно з вимогами кожного підприємства.

Організація внутрішнього контролю полягає в тому, що кожний вищестоящий рівень контролю застосовує інформаційні об'єкти, які підпорядковуються нижчестоящій ланці управління. Результати внутрішнього контролю приймаються до уваги на відповідному і вищестоящому рівнях управлінської системи. Рішення про зміну технології приймає, як правило, вищестояща ланка управління, а виправлення помилок і усунення порушень виконується на відповідному рівні.

Нижчою ланкою системи внутрішнього контролю є самоконтроль на кожному робочому місці.

Незважаючи на те, що робочі місця не є конкретною ланкою управління, інформація, що ними надається, є інформаційною базою для всіх рівнів управління. Суть самоконтролю як форми внутрішнього контролю полягає в здійсненні працівником підприємства контролю за тією частиною процесу, яку він виконує. На практиці самоконтролю надають небагато уваги, хоча його використання забезпечує ефективне виконання операцій.

З метою зацікавлення працівника у самоконтролі слід покращувати систему стимулювання та відповідальності працівника за виконану роботу, Це дозволить реалізувати на практиці принцип розподілу обов'язків серед виконавців процесу.

Результати самоконтролю мають бути відображені в роботі працівника.

Водночас, як свідчить практика деяких великих підприємств, завантаження працівників самоконтролем та складанням звітів про виконану роботу призводить до негативних наслідків. Працівники більше часу витрачають на звітування перед управлінським персоналом, ніж на безпосереднє виконання своїх посадових обов'язків.

Перед тим як запровадити в систему внутрішнього контролю підприємства самоконтроль, доцільно розробити матрицю функцій контролю, притаманних певному робочому місцю. Це дозволить чітко закріпити за кожним працівником пов'язані з його ділянкою процесу контрольні функції.

Виходячи із запропонованої техніки самоконтролю, можна виділити його керуючу та керовану підсистеми (рис. 3.3).

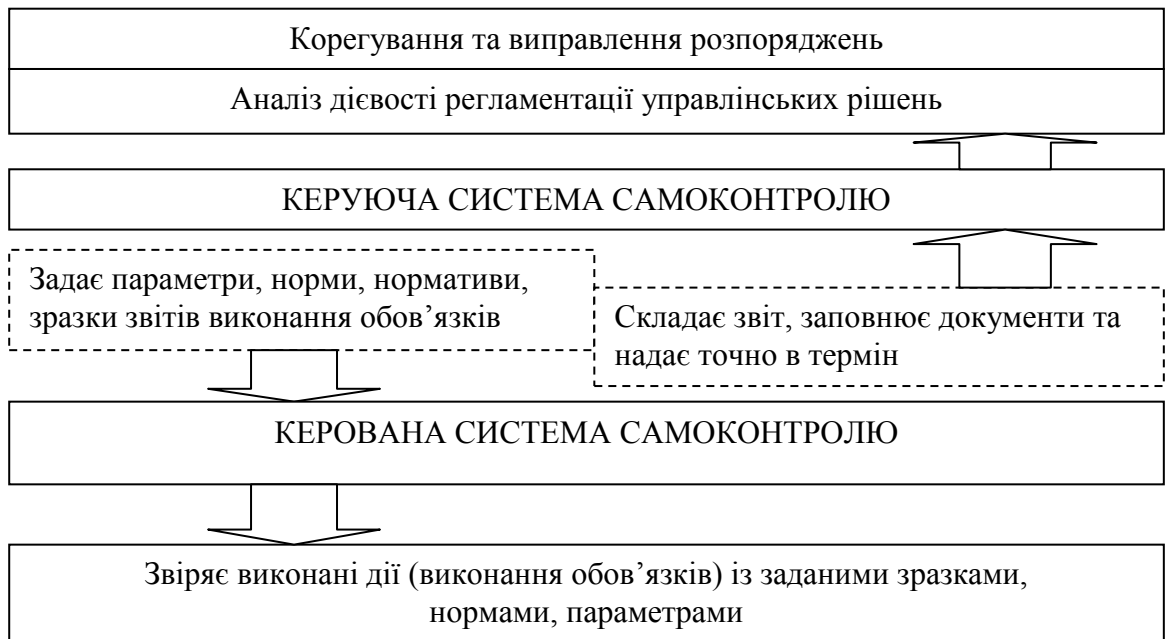


Рисунок. 3.3 – Керуюча та керована підсистеми самоконтролю

Керуюча система здійснює самоконтроль на підставі отриманої інформації на підставі визначених норм, зразків, звітів керованої системи. Внаслідок цього керуюча система аналізує та здійснює контроль своїх управлінських рішень, що дозволяє вчасно виявити і ліквідувати помилки і порушення в господарській діяльності.

Особливу роль самоконтроль відіграє в роботі матеріально відповідальних осіб, оскільки для них він є способом забезпечення себе належною доказовою базою виконання своїх посадових обов'язків.

Керівники виробничих підрозділів підприємства як нижчого рівня управління мають бути зацікавлені в їх ефективній діяльності та добре поінформовані про результати їх діяльності, тому існує потреба здійснювати постійний та щоденний контроль – моніторинг. Моніторинг – це систематичний контроль виконання працівниками своїх функцій та обов'язків в ході здійснення господарської діяльності. Моніторинг впливає на ефективність системи внутрішнього контролю. Інформаційним джерелом моніторингу є дані з робочих місць. Аналізуючи ці дані, фахівці з моніторингу виявляють розбіжності між фактичними та плановими показниками, визначають джерела виявлених відхилень, приймають рішення

щодо коригування плану чи напрацьовують заходи щодо їх попередження в майбутньому.

Результати моніторингу є інформаційним джерелом для домінуючого контролю, тобто контролю, підпорядкованому вищому управлінському персоналу підприємства.

Домінуючий контроль включає в себе комплекс заходів, спрямованих на перевірку, оцінку, аналіз, планування господарської діяльності підприємства з метою обґрунтування раціонального використання його ресурсів. Домінуючий контроль здійснюється службою внутрішнього контролю, підпорядкованою вищому управлінському персоналу.

Найвищим рівнем організації внутрішнього контролю є внутрішній аудит, який призначений для висловлення незалежної та кваліфікованої думки щодо діяльності підприємства з метою надання впевненості власникам та управлінському персоналу підприємства у надійності і ефективності діючої системи обліку та внутрішнього контролю. Внутрішній аудитор має здійснюватися відділом внутрішнього аудиту, підпорядкованим вищому виконавчому органу.

На нашу думку, багаторівнева організація системи внутрішнього контролю зможе не тільки забезпечити інформаційні потреби управлінського персоналу, але й підвищити надійність системи внутрішнього контролю.

Принципово новим етапом організації системи внутрішнього контролю на підприємстві може бути надання фахівцям із внутрішнього контролю нового статусу – контролера-аналітика. Це пов'язано з потребою зміни виду контролю за часом його проведення. Як правило, залежно від часу здійснення, внутрішній контроль підприємства може бути попередній, поточний і наступний. Поширеними формами наступного контролю вважається ревізія та аудит. Об'єктами перевірки в даному випадку є вже виконані операції, а її результат – констатацією отриманих фактів.

З точки зору організації внутрішнього контролю, найскладнішими видами контролю є попередній та поточний. Здійснюючи попередній контроль, фахівець з внутрішнього контролю має передбачати подальші події, які можуть спричинити негативні наслідки, а здійснюючи поточний контроль, – аналізувати підконтрольні операції, здійснювати коригування

бази порівняння, напрацьовувати відповідні рекомендації. Отже, в даному випадку функції фахівця відділу внутрішнього контролю набувають прогнозного і аналітичного характеру.

Як показує практика, організувати попередній і поточний контроль надзвичайно складно, оскільки часто витрати на контроль перевищують очікуваний ефект від їх здійснення. Однак в умовах використання АІС організація попереднього та поточного контролю полегшується, оскільки більшість функцій контролера може виконувати АІС.

Традиційно контроль спрямований на перевірку тих подій, що вже відбулись. Відповідно, виявлення незаконної чи помилкової операції по факту є вже здійсненим фактом. Тому фахівець відділу внутрішнього контролю тільки надає рекомендації щодо недопущення в майбутньому таких ситуацій. Однак підприємство не може гарантувати того, що в перспективі не будуть допущені помилки, порушення іншого характеру, які контроль виявить тільки після їх здійснення. Тому неефективність наступного контролю є очевидною, хоча його використання є також необхідним.

Для забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю, необхідно, щоб він був превентивним та запобігав порушенням в подальшому. З цією метою слід мати систему певних обмежень, які б запобігали здійсненню помилок та порушень. Якщо на підприємстві відсутня АІС, то складно забезпечити дотримання працівниками підприємства встановлених обмежень. В цих умовах єдиний вихід – це чіткий розподіл обов'язків між працівниками підприємства згідно з ключовими функціями в ході виконання господарської операції.

В умовах функціонування АІС на підприємстві процес встановлення певних обмежень на здійснення господарської операції та внутрішній контроль за виконанням даної умови полегшується, оскільки в цьому випадку функції “контролера” здійснює комп'ютер.

На наш погляд, для забезпечення організації ефективної СВК слід підвищити значення оперативного планування на підприємстві. Нормативні дані і мають стати обмеженням при здійсненні господарських операцій.

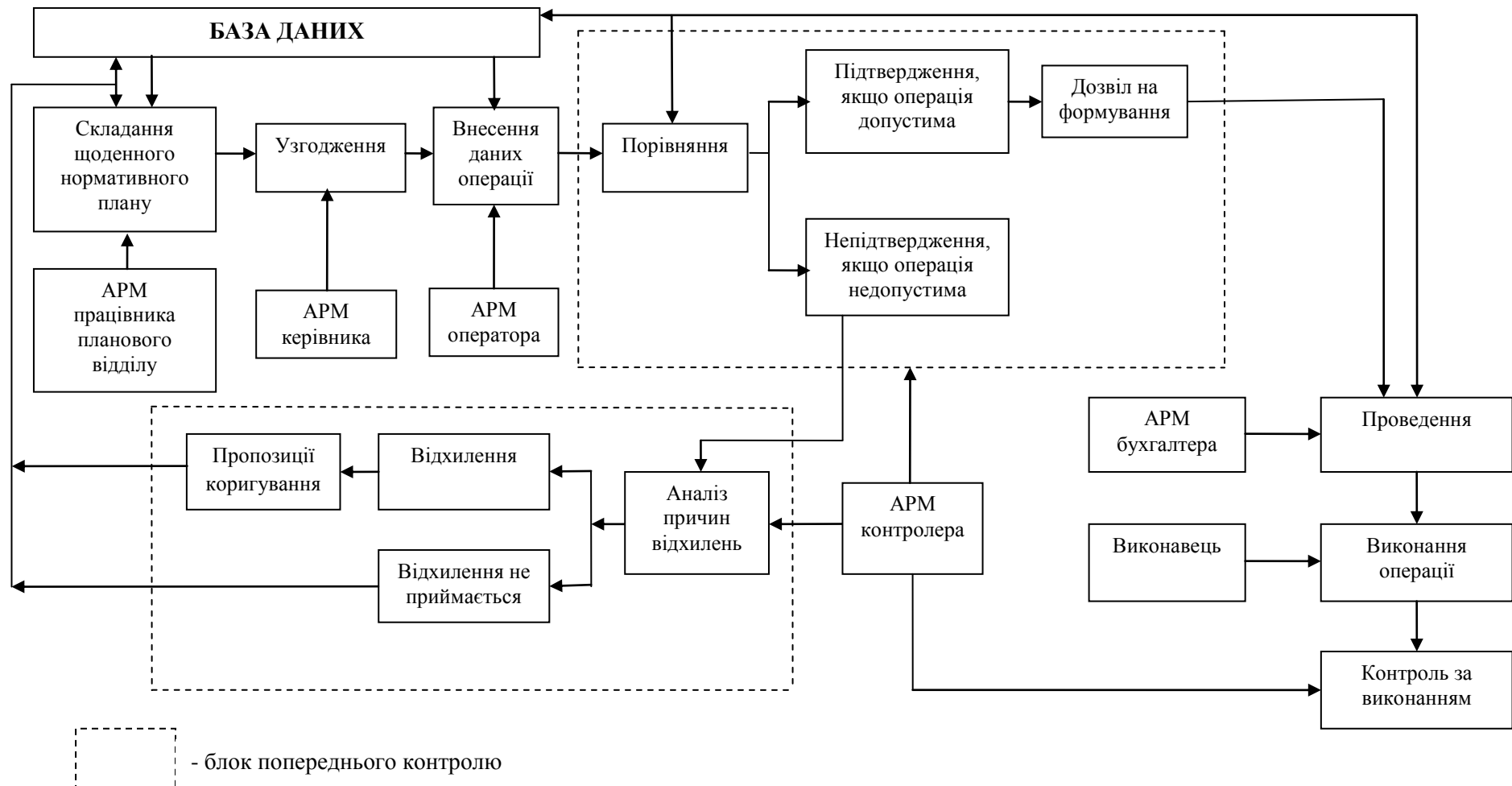


Рисунок 3.4 – Схема процесу попереднього контролю на базі інформаційної інтеграції підсистем управління з використанням АІС

Таким чином, заслуговує на увагу схема процесу попереднього контролю на базі інформаційної інтеграції підсистем управління з використанням АІС (рис. 3.4).

Необхідність удосконалення методики внутрішнього контролю за фінансово-матеріальними потоками зумовлена його організацією на попередньому етапі. З цією метою доцільно створити карти потоків на підставі облікових даних та нормативних планів.

Карти потоків підприємства відображають джерела і напрямки їх руху та створюються як еталон. Використання на підприємствах таких карт дозволить раціонально розподіляти ресурси, здійснювати контроль напрямків потоків та взаємозв'язки між операціями, знаходити та аналізувати відхилення між фактичними потоками підприємства і їх еталонною картою, здійснювати контроль на стадіях планування, розподілу і обліку ресурсів підприємства, що дозволить СВК стати превентивною та поєднати функції управління в одну систему. На базі карти потоків підприємства створюється карта ризиків, за допомогою якої виділяються ризикові операції. Це дозволяє фахівцю відділу внутрішнього контролю ефективно організувати процедури та проконтролювати операції, пов'язані з надмірним ризиком.

Перспективним напрямком функціонування внутрішнього контролю на підприємстві можна назвати контроль ефективності використання фінансових потоків. Така форма контролю істотно змінює розуміння контролю як перевірки та ревізії. Ці форми мають право на існування. Однак сучасні тенденції розвитку економіки вимагають від підприємств оптимального використання власних ресурсів. Контроль ефективності має стати допоміжним, а не альтернативним, інструментом в господарській діяльності підприємства.

В цьому контексті доцільно здійснювати комплексний аналіз фінансового стану підприємства та розрахунок показників ефективності його потоків (допустимість потоку, періодичність, складність, потужність, масовість, узгодженість інтенсивності елементів потоку, розрив потоку та втрати від розриву, коефіцієнт ефективності).

Важливою складовою внутрішнього контролю підприємства є внутрішній аудит капітальних інвестицій. Ключовим у внутрішньому аудиті капітальних інвестицій є систематизація інформаційного забезпечення .

Нормативно-правова база, що регулює здійснення капітальних інвестицій, складається з нормативних актів в сфері будівельної та інвестиційної діяльності, бухгалтерського обліку та звітності, а також статистичної інформації.

Інформаційні джерела внутрішнього аудиту капітальних інвестицій представлені на рис. 3.5.

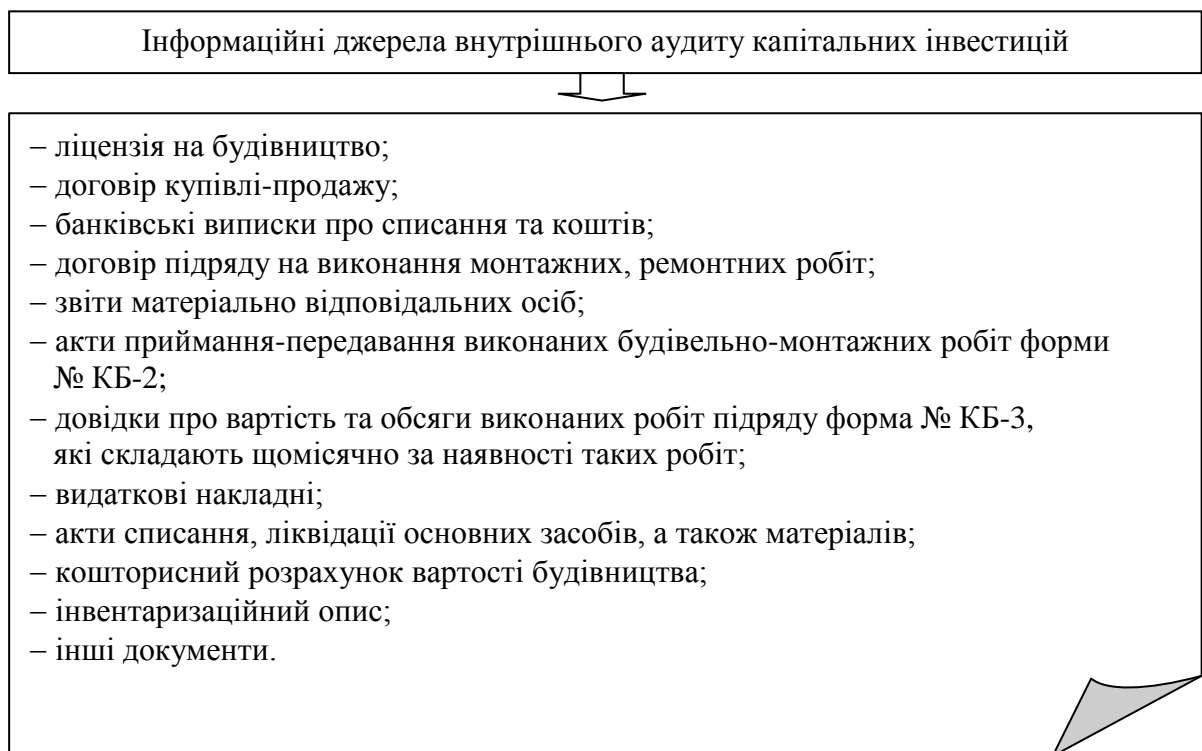


Рисунок 3.5 – Інформаційні джерела внутрішнього аудиту капітальних інвестицій

Інформація про капітальні інвестиції на рахунках обліку охоплює інформацію про стан капітальних інвестицій, джерела їх фінансування, фінансовий результат та рух грошових коштів, пов'язані з капітальними інвестиціями. Серед ключових завдань внутрішнього аудиту капітальних інвестицій можна виділити перевірку правильності складання фінансової звітності на основі відповідних облікових рахунків.

Виділяють чотири етапи формування інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту капітальних інвестицій з урахуванням різних завдань внутрішнього аудиту (рис. 3.6).

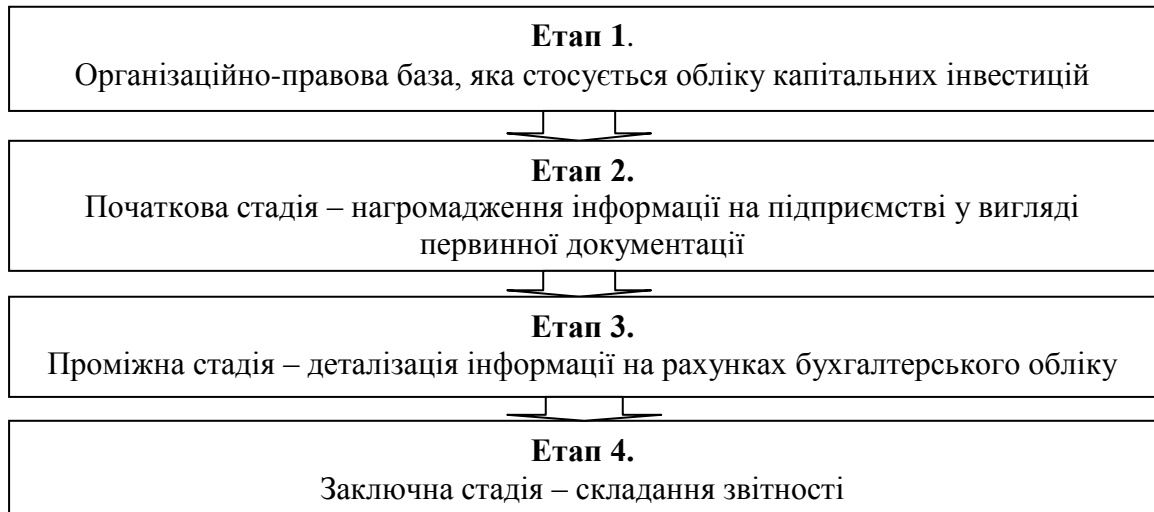


Рисунок 3.6 – Етапи формування інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту капітальних інвестицій

Виділення вищевказаних стадій інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту капітальних інвестицій дозволить деталізувати облікову інформацію не тільки горизонтально (на рівні певного підприємства), а й вертикально (на рівні групи підприємств, галузі тощо).

Крім стадій формування інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту капітальних інвестицій, впливають стадії процесу контролю:

- 1) переддослідна, на якій досліджується об'єкти контролю капітальних інвестицій, визначаються особливості інвестиційного процесу;
- 2) дослідна, на якій здійснюється суцільна перевірка капітальних інвестицій;
- 3) завершальна, на якій підсумовуються результати перевірки капітальних інвестицій.

На рис. 3.7 наведено схему прямого та опосередкованого впливу стадій аудиту на інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту капітальних інвестицій.



Рисунок 3.7 – Схема прямого та опосередкованого впливу стадій внутрішнього аудиту на формування інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту капітальних інвестицій

Однак слід зазначити, що визначене інформаційне забезпечення кожної стадії внутрішнього контролю не тільки прямо здійснює вплив на систему інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту капітальних інвестицій, а й опосередковано – в ході внутрішнього аудиту капітальних інвестицій застосовується інформація як певної стадії внутрішнього аудиту, так і попередньої. Тому виділяють прямий і опосередкований вплив окремих стадій внутрішнього аудиту на систему його інформаційного забезпечення в контексті капітальних інвестицій: на кожній подальшій стадії внутрішнього аудиту застосовується інформація попередньої стадії (опосередкований вплив), а з другого – джерела інформації, притаманні лише конкретній стадії внутрішнього аудиту (прямий вплив).

Важливого значення в процесі здійснення внутрішнього контролю набуває розробка та використання робочих документів, які покликані обґрунтувати підсумкову документацію з внутрішнього контролю.

Недооцінка ролі робочих документів з внутрішнього контролю обумовлює прогалини у його методичному забезпеченні. Дуже часто дослідники, вивчаючи методiku внутрішнього контролю, нехтують проблемою документування його результатів. При цьому, вказуючи на необхідність документування внутрішнього контролю, вони не пропонують прикладних форм робочих документів. Це стосується в тому числі і внутрішнього контролю операцій з капітальними інвестиціями. Більше того, у переважній більшості розробок із внутрішнього контролю капітальних інвестицій не приділяється належна увага окремим складовим капітальних інвестицій (специфічним, нетиповим, непоширеним).

Документування процедур внутрішнього контролю передбачає формування двох основних груп документів:

- робочі документи відділу внутрішнього контролю;
- підсумкові документи за результатами контрольних заходів.

До робочих документів фахівця внутрішнього контролю можна віднести записи (форми, таблиці, розрахунки та ін.) для фіксації виконаних процедур внутрішнього контролю на підприємстві, довідки, експертні висновки, отриману в ході перевірки інформацію (витяги, копії документів, результати оцінки системи бухгалтерського обліку, опис ключових показників і аналіз господарської діяльності) та відповідні висновки.

Традиційно результати попереднього та поточного контролю документально оформлюють у формі службових записок на ім'я директора підприємства. У них висвітлюється перелік виявлених помилок і порушень та пропонуються заходи щодо їх усунення.

“...Службові записки, що містять результати внутрішнього контролю, є документами внутрішнього користування, а інформація, викладена в них, – конфіденційною. Суб'єкти, уповноважені на проведення такого контролю, не вправі розголошувати і передавати таку інформацію третім особам” [46].

Робочі документи створюються на паперових чи електронних носіях. “...Опрацювання робочих документів контролера обумовлено плануванням

контрольної перевірки, здійсненням нагляду і оперативного управління процесом перевірки, потребою отримання доказів на підтримку думки контролера, здобутих під час перевірки” [31]. Обсяг, зміст та форма робочих документів фахівця відділу внутрішнього контролю залежить від його професійного судження, враховуючи мету внутрішнього контролю.

“...Форма та зміст робочих документів контролера залежить від таких факторів, як: особливості встановленого завдання; використання у процесі перевірки відповідних методів і прийомів контролю; стан системи бухгалтерського обліку підприємства, установи, організації; характеристики бізнесу суб’єкта господарської діяльності” [31, с. 26].

У робочих документах фахівця відділу внутрішнього контролю зазначається “...інформація, яка на його думку є суттєвою та впливає на правильність здійснення контролю, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції у звіті контролера. Робоча документація може бути оформлена у паперовому вигляді у формі таблиць або зафіксована на електронних носіях інформації” [2, с. 43].

Найпоширеніші функції робочих документів внутрішнього контролера:

- обґрунтування твердження у звіті фахівця відділу внутрішнього контролю та засвідчення відповідності виконаних контрольних процедур існуючим нормативам;
- полегшення процесу управління, нагляду і контролю за якістю внутрішнього контролю;
- сприяння розробці методологічного підходу до процесу внутрішнього контролю [45].

На рис. 3.8 представлені робочі документи внутрішнього контролю капітальних інвестицій, які є частиною його методичного забезпечення. Їх практичне використання у діяльності фахівців відділу внутрішнього контролю дозволить дослідити, згрупувати та наочно подати інформацію про реальний стан досліджуваного об’єкта.

Пропонований зразок Робочого документу фахівця відділу внутрішнього контролю з перевірки складу та структури капітальних інвестицій

Найменування об'єкта	Використання в обліку підприємства	Питома вага окремого об'єкту капітальних інвестицій у загальній їх величині
Капітальне будівництво (рах. 151)		
Придбання (виготовлення) основних засобів (рах. 152)		
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів (рах. 153)		
Придбання (створення) нематеріальних активів (рах. 154)		
Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів (рах. 155)		

Пропонований зразок Робочого документу фахівця відділу внутрішнього контролю з перевірки ступеня завершеності об'єктів капітальних інвестицій

Об'єкт капітальних інвестицій	За інформацією підприємства	За інформацією внутрішнього контролера	Розбіжність між інформацією контролера та інформацією підприємства
Назва об'єкта 1			
Назва об'єкта 2			

Пропонований зразок Робочого документу фахівця відділу внутрішнього контролю з перевірки відповідності фактичних витрат плановим за об'єктами капітальних інвестицій

Об'єкт капітальних інвестицій	Планова кошторисна вартість об'єкта, грн.	Фактична витрати на об'єкт, грн.	Відхилення фактичних витрат від планових кошторисних	Причини відхилення
Назва об'єкта 1				пояснення
Назва об'єкта 2				пояснення

Рисунок 3.8 – Запропоновані зразки робочих документів фахівця відділу внутрішнього контролю з перевірки капітальних інвестицій

Таким чином, в ході проведеного дослідження було з'ясовано, що питання удосконалення організації і методики внутрішнього контролю капітальних інвестицій є особливо актуальним в сучасних умовах діяльності підприємств.

ВИСНОВКИ

Розширене відтворення необоротних активів, відновлення соціально-економічного потенціалу на сучасному етапі розвитку економіки України в значній мірі залежить від активізації інвестиційної діяльності та обсягів інвестицій у вітчизняну економіку. Виникає питання створення узгодженої системи обліку та контролю капітальних інвестицій, що дасть можливість перейти в майбутньому до поступового розвитку економіки країни.

Мета дипломної роботи – на основі вивчення змісту та ролі капітальних інвестицій в господарській діяльності підприємств, аналізу норм чинних нормативно-законодавчих актів розкрити сучасну методика обліку і контролю капітальних інвестицій та можливості їх удосконалення.

Предметом дипломного дослідження визначено теоретичні, методологічні та прикладні аспекти бухгалтерського обліку та контролю капітальних інвестицій. Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”.

Існують різноманітні підходи до визначення інвестицій: капіталоутворюючий, витратний (затратний) та ресурсний. Критичний аналіз даних підходів в ході проведеного дослідження дозволив сформулювати визначення капітальних інвестицій як вкладень у процес будівництва, придбання, виробництва (створення, вирощування), поліпшення (модернізації, реорганізації, реконструкції, технічного переоснащення) матеріальних та нематеріальних необоротних активів з метою отримання в майбутньому економічних вигод і приросту капіталу.

Задля забезпечення ухвалення ефективних управлінських рішень у сфері інвестиційної діяльності, обліку та контролю капітальних інвестицій запропоновано здійснити їх систематизацію у вигляді відповідної класифікації.

Виділення капітальних інвестицій в окремий обліковий об'єкт відбулося в ході адаптації чинних нормативно-законодавчих документів до вимог облікової практики через систематичне внесення змін та уточнення їх змісту. Однак до сьогоднішнього дня переважна більшість нормативно-

правових актів, які регулюють правові основи та методику обліку капітальних інвестицій, продовжують залишатися неузгодженими між собою чи містять певні суперечності. В дипломній роботі здійснено спробу систематизувати нормативно-законодавчу базу з обліку та внутрішнього контролю капітальних інвестицій.

Об'єктом дослідження в дипломній роботі обрано ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, м. Хмельницький, яке активно в своїй діяльності залучає капітальні інвестиції. В ході проведеного дослідження здійснено аналіз фінансово-господарської діяльності даного підприємства, в результаті якого зроблено висновок, що Товариство є ліквідним, платоспроможним, фінансово стійким, прибутковим, з високим рівнем ділової активності, авансований капітал якого ефективно використовується, Товариство розширює ринки збуту продукції та має резерви щодо свого подальшого розвитку.

Оскільки капітальні інвестиції за своїм характером є сукупністю певних витрат, то, з метою ефективного управління такими витратами, підприємство потребує своєчасну і повну інформацію, достовірність якої підтверджується первинними документами, що в сучасних умовах ускладнено через існування певних недоліків методологічного характеру в документальному оформленні капітальних інвестицій. В дипломній роботі проведено дослідження документального оформлення обліку капітальних інвестицій у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”, яке засвідчило необхідність конкретизації схеми документообігу інформації з обліку капітальних інвестицій в наказі про облікову політику Товариства.

У бухгалтерському обліку капітальних інвестицій підприємства в передінвестиційній фазі ведеться облік формування інвестиційних ресурсів, в фазі інвестування – облік операцій з капітальними інвестиціями, в фазі забезпечення віддачі капітальних інвестицій – облік фінансових результатів від інвестиційної діяльності. Відповідно, в першій фазі капітального інвестування об'єктами бухгалтерського обліку є майно підприємства та джерела його формування відповідно до ключових класифікаційних ознак інвестиційних ресурсів. В другій фазі капітального інвестування об'єктами бухгалтерського обліку є: нове і додаткове будівництво, монтаж об'єктів

основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, придбання та створення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, реконструкція, модернізація та капітальний ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. В кінцевій фазі об'єктами обліку капітального інвестування виступають фінансові результати від інвестиційної діяльності: або зростання вартості необоротних активів, або прибуток (збиток), отриманий від продажу об'єктів капітальних інвестицій.

В дипломній роботі визначено мету та завдання внутрішнього контролю капітальних інвестицій у ТДВ “Хмельницькзалізобетон”. Відповідно, мета внутрішнього контролю капітальних інвестицій – це перевірка повноти та своєчасності відображення інформації про капітальні інвестиції у первинних документах та облікових регістрах; достовірності розкриття операцій з капітальними інвестиціями в обліку та звітності підприємства. Завдання внутрішнього контролю капітального інвестування полягає у забезпеченні раціонального використання майнових та інтелектуальних ресурсів при створенні (виготовленні) та поліпшенні немонетарних необоротних активів, реалізації цільових програм через капітальні інвестиції.

В дипломній роботі досліджено об'єкти, суб'єкти, процедури контролю капітальних інвестицій, типові та можливі помилки і порушення по операціях з обліку капітальних інвестицій.

Дослідженням встановлено, що перспективним напрямком обліку капітальних інвестицій є чітке визначення в системі рахунків бухгалтерського обліку цільового надходження коштів з різних джерел для здійснення капітального інвестування в об'єкти природоохоронного призначення. На сьогодні залишаються невирішеними питання розробки ефективної облікової процедури акумулювання інвестиційних коштів на охорону навколишнього природного середовища та їх спрямування на реалізацію важливих проектів з інвестування процесу відтворення необоротних активів природоохоронного призначення.

Підприємствам рекомендовано створювати та використовувати фонд відтворення необоротних активів природоохоронного призначення. Його

формування необхідно здійснювати за рахунок амортизаційних відрахувань з необоротних активів природоохоронного призначення в експлуатації, нерозподіленого прибутку, цільового фінансування та цільових надходжень, резервного капіталу, інших фондів. В дослідженні розроблено методику обліку формування і використання фонду відтворення необоротних активів природоохоронного призначення за рахунок власних джерел підприємства, яка дозволяє прозоро та достовірно відображати в облікових регістрах здійснення капітальних інвестицій природоохоронного призначення, конкретизуючи їх цільовий характер.

В ході проведеного дослідження запропоновано напрями удосконалення організації і методики внутрішнього контролю капітальних інвестицій, зразки робочих документів внутрішнього контролю, практичне використання яких у діяльності фахівців відділу внутрішнього контролю дозволить дослідити, згрупувати та наочно подати інформацію про реальний стан досліджуваного об'єкта.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

- 1 Бланк І. А. Інвестиційний менеджмент : навчальний курс / І. А. Бланк. – К. : Ельга-Н ; Ніка-Центр, 2001. – 448 с.
- 2 Боримська К. П. Методика проведення внутрішнього контролю орендних операцій майна комунальної власності [Текст] / К. П. Боримська, Т. В. Кирик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (22) / [Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 38-54.
- 3 Бутинець Ф.Ф. Податковий облік в Україні : навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець, Н. В. Шатило. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 928 с.
- 4 Вербицька Л. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навч.- метод. посібник / Л. В. Вербицька. – К. : Логос, 2003. – 420 с.
- 5 Гортовенко Є. С. Організація та особливості документального оформлення первинного обліку капітальних інвестицій в придбання, виготовлення та оновлення (модернізацію) основних засобів сільськогосподарських підприємств / Є. С. Гортовенко, А. В. Бурковська // Молодий вчений. – 2016. – № 12.1. – С. 701-705.
- 6 Господарський кодекс України : закон (№ 436-IV) : [Текст] [прийнято Верховною Радою України 16.01.2003]. – К. : Вид-во “Право”, 2023. – 204 с.
- 7 Домбровська Н. Р. Порівняльний аналіз класифікацій капітальних інвестицій / Н. Р. Домбровська, О. І. Бандер // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2019. – Вип. 1(74). Т. 24. – С. 119-125.
- 8 Дука А. П. Теорія та практика інвестиційної діяльності. Інвестування : навч. посіб. / А. П. Дука. – К. : Каравела, 2007. – 424 с.
- 9 Загородній А. Г. Менеджмент реальних інвестицій : навч. посіб. / А. Г. Загородній, Ю. І. Стадницький. – К. : Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 209 с.

- 10 Зінкевич О. В. Облік основних засобів на етапі реалізації реальних (капітальних) інвестицій / О. В. Зінкевич // Економіка і суспільство. – 2017. – Випуск № 9. – С. 1127-1133.
- 11 Ізмайлов Я. О. Удосконалення обліку капітальних інвестицій екологічного спрямування на промислових підприємствах. [Електронний ресурс] / Я. О. Ізмайлов. – Режим доступу: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/c1685881-663e-4149-886b-13cd0f65ff61/content> (дата звернення: 19.11.2023).
- 12 Інвестування : навчальний посібник / За заг. ред. д. е. н, проф. В. М. Гриньової. – Х. : ВД «Інжек», 2003. – 320 с.
- 13 Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ (№ 291) [затверджено Міністерством фінансів України 30.11.1999 : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
- 14 Карпучно Я. М. Облік капітального будівництва господарським способом [Електронний ресурс] / Я. М. Карпучно, Н. М. Ткаченко // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Економіка і управління. – 2018. – Т. 29, № 3. – С. 181-183. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_econ_2018_29_3_36 (дата звернення: 18.11.2023).
- 15 Кравченко О. В. Облік капітальних інвестицій та його вдосконалення / О. В. Кравченко, Н. В. Овчарова, А. В. Бага, Д. О. Кравченко // Вісник СумДУ. Серія “Економіка”. – 2021. – № 1. – С. 104-110.
- 16 Крупельницька І. Г. Проблеми організації контролю та аудиту інвестиційних ресурсів [Електронний ресурс] / І. Г. Крупельницька, С. А. Сегеда // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2016. – Вип. 22. – С. 156-160. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_22_36 (дата звернення: 15.11.2023).
- 17 Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : Підручник / М. В.

- Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
- 18 Лелека Л. Облік операцій з незавершеним будівництвом: продаж, передача до статутного капіталу, ліквідація [Електронний ресурс] / Л. Лелека. – Режим доступу : <http://www.uteka.ua/.../Uchet-operacii-rope-zavershennomu-stroi> (дата звернення: 18.11.2023).
 - 19 Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навчальний посібник / В. С. Лень, В. В. Гливенко ; за ред. В. С. Лєня. – К. : Центр навчальної літератури, 2018. – 608 с.
 - 20 Майорова Т. В. Капітальні інвестиції: сутність та проблеми реалізації в кризових умовах / Т. В. Майорова, В. В. Крук, Я. В. Шевчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. – № 21. – С. 12-16.
 - 21 Максимова В. Ф. Поглиблення інтеграції внутрішнього контролю інвестиційної діяльності з іншими елементами процесу управління / В. Ф. Максимова, Т. С. Шаровська, В. М. Вакаров // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". – 2015. – Випуск 1. Т.2, С. 365-370
 - 22 Методика розрахунку індексу капітальних інвестицій : наказ (№ 303) : [затверджено Державною службою статистики України 10.12.2021 : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: https://ukrstat.gov.ua/norm_doc/2021/303/303.pdf (дата звернення: 15.10.2023).
 - 23 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ (№ 561) : [затверджено Міністерством фінансів України 30.09.2003 : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
 - 24 Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ (№ 433) : [затверджено Міністерством фінансів України 28.03.2013 : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення:

- 15.10.2023).
- 25 Міжнародні стандарти фінансової звітності / пер. з англ. 2020 р. : [прийнято Радою з МСБО] [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (дата звернення: 13.10.2023).
 - 26 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ (№ 73) : [затверджено Міністерством фінансів України 07.02.2013 р. : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 15.10.2023)
 - 27 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ (№ 92) : [затверджено Міністерством фінансів України 27.04.2000 р. : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 15.10.2023)
 - 28 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати” : наказ (№ 415) : [затверджено Міністерством фінансів України 28.04.2006 р. : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text> (дата звернення: 15.10.2023)
 - 29 Національний стандарт № 3 “Оцінка цілісних майнових комплексів” : постанова (№ 1655) : [затверджено Кабінетом Міністрів України від 29.11.2006 р. : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/pras/56644621> (дата звернення: 15.10.2023).
 - 30 Ночовна Ю. О. Протиріччя та проблеми обліку капітальних інвестицій / Ю. О. Ночовна, Т. В. Радевич // Агросвіт. – 2016. – № 13-14. – С. 18-23.
 - 31 Овсюк Н. Документальне забезпечення контролю витрат на оплату праці [Текст] / Н. Овсюк // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2014. – № 5 (97). – С. 23-33.

- 32 Осмятченко В.О. Удосконалення обліку і оподаткування інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів необоротних активів / В. О. Осмятченко, Я. О. Ізмайлов, К. С. Пінчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. – 2021. – Вип. 1 (48). – С. 33-39.
- 33 Остапчук Т. П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Т. П. Остапчук. – Тернопіль, 2004. – 21 с.
- 34 Очеретько Л. М. Удосконалення документального відображення операцій з капітальними інвестиціями / Л. М. Очеретько, О. О. Сімановська // Сталий розвиток економіки. – 2016. – № 4. – С. 125-133.
- 35 Паливода К. В. Капітальні інвестиції (на прикладі житлового будівництва в Україні) : монографія / К. В. Паливода. – К. : “Знання”, 2009. – 711 с.
- 36 Партин Г. О. Капітальні інвестиції: сутність, сучасні тенденції та вплив на зростання обсягів ВВП [Електронний ресурс] / Г. О. Партин, О. В. Дідух // Ефективна економіка. – 2021. – № 3. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2021_3_27 (дата звернення: 15.11.2023).
- 37 Пересада А. А. Управління інвестиційним процесом : монографія / А. А. Пересада. – К. : Лібра, 2002. – 472 с.
- 38 Пилипенко Л. М. Проблемні аспекти визнання й оцінювання капітальних інвестицій в бухгалтерському обліку / Л. М. Пилипенко, З. Р. Ємець // Класичний приватний університет. – 2019. – Випуск 2(13). – С. 359-364.
- 39 Податковий кодекс України : закон (№ 2755-VI) : [прийнято Верховною Радою України 02.10.2010] [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 13.10.2023).
- 40 Подмешальська Ю. В. Аналіз сутності категорії «капітальні інвестиції» з метою організації обліку на підприємстві / Ю. В. Подмешальська, С. В. Мельник // Науковий вісник Херсонського державного університету.

- Серія: Економічні науки. – 2015. – Випуск 14. Ч. 3. – С. 161-164.
- 41 Поєдинок В. В. Правове регулювання інвестиційної діяльності: теоретичні проблеми : монографія / В. В. Поєдинок. – Ніжин : Аспект-поліграф, 2013. – 480 с.
 - 42 Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ (№ 433) : [затверджено Міністерством фінансів України 28.03.2013 : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
 - 43 Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів : наказ (№ 732) : [затверджено Міністерством фінансів України 22.11.2004 : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
 - 44 Про інвестиційну діяльність : закон (№ 1560-XII) : [прийнято Верх. Радою 18 верес. 1991 р. : за станом на 15 жовт. 2023 р.] [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
 - 45 Пугаченко О. Б. Концептуальні засади організації внутрішнього контролю в системі управління економічною безпекою суб'єктів господарювання [Текст] / О. Б. Пугаченко, Т. В. Фоміна // Управління системою економічної безпеки суб'єктів господарювання : обліково-аналітичне забезпечення [Коллективна монографія] / За ред. Черевка О. В., Гнилицької Л. В., Мігус І. П. – Черкаси : ПП Чабаненко Ю. А., 2015. – С. 143-172.
 - 46 Пугаченко О. Робочі документи внутрішнього контролю операцій з необоротними активами: прикладний аспект / О. Пугаченко, Т. Фоміна // Міжнародний науковий журнал. – 2016. – Випуск 3. – С. 69-84.
 - 47 Радевич Т. В. Нормативно-правове регулювання сутності капітальних інвестицій / Т. В. Радевич // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. –

- № 23. – С. 64-68.
- 48 Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
- 49 Сєвка В. Г. Формування ринкових відносин у сфері незавершеного житлового будівництва / В. Г. Сєвка // Інноваційна економіка. – 2013. – № 11(49). – С. 134-143.
- 50 Сергєєва Н. В. Удосконалення методології відображення капітальних інвестицій у звітності [Електронний ресурс] / Н. В. Сергєєва // Ефективна економіка. – 2020. – № 2. – Режим доступу: <http://www.economy. nauka.com.ua/?op=1&z=7668> (дата звернення: 12.11.2023)
- 51 Скрипник С. В. Капітальні інвестиції як джерело інформації облікового забезпечення процесу виробничого відтворення / С. В. Скрипник // Інфраструктура ринку. – 2019. – Випуск 37. – С. 775-782.
- 52 Сломчинська С. О. Особливості ідентифікації та визнання інвестиційної нерухомості в обліку / С. О. Сломчинська // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 21. – С. 65–71.
- 53 Смоквіна Г. А. Організаційні аспекти щодо формування облікової політики інноваційних витрат на капітальні інвестиції / Г. А. Смоквіна, К. Ф. Попович // БІЗНЕСІНФОРМ. Серія: Економіка. – 2020. – № 9. – С. 205-211.
- 54 Снеткова А. В. Генезис трактування дефініції “інвестиції” / А. В. Снеткова // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2016. – Вип. 9. № 186. – С. 44-52.
- 55 Стрельніков Р. М. Організація внутрішньогосподарського контролю в системі обліку витрат капітальних інвестицій / Р. М. Стрельніков // Проблеми системного підходу в економіці. – 2018. – Вип. 3. – С. 75-80.
- 56 Тимрієнко І. Ю. Організаційні та методичні аспекти аудиту у сфері капітальних вкладень / І. Ю. Тимрієнко, Н. В. Онофрійчук, В. О. Савчук // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 10. – С. 985-990.
- 57 Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] / Н.М.

- Ткаченко. – К. : АСК, 2005. – 1040 с.
- 58 Трачова Д. М. Вплив амортизаційної і податкової політики на організацію обліку капітальних інвестицій / Д. М. Трачова, Л. А. Сахно, О. М. Демчук // Економічний простір. – 2020. – № 154. – С. 240-243.
- 59 Фінансовий облік : підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
- 60 Шишкова Н. Гармонізація обліку капітальних інвестицій підприємства / Н. Шишкова, О. Шевченко // Економічний вісник. – 2020. – № 4. – С. 61-75.
- 61 Ярмолюк О. Ф. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій [Електронний ресурс] / О. Ф. Ярмолюк, Р. С. Шишка // Облік і фінанси. – 2019. – № 1. – С. 71-82. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_ark_2019_1_12 (дата звернення: 07.10.2023).
- 62 Ярмолюк О. Ф. Особливості ідентифікації капітальних інвестицій в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / О. Ф. Ярмолюк, О. М. Дмитренко // Ефективна економіка : електрон. журн. – 2020. – № 9. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8184> (дата звернення: 16.11.2023).