

**Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування**

ЛОЖЕЧКА Андрій Михайлович

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ
АКТИВІВ**

**Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
Освітньо-наукова програма – Міжнародний облік
Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр»**

Виконав:

студент гр. ОМОм - 21

Ложечка А.

(підпис)

Науковий керівник

доц., к.е.н. Починок Н. В.

Кваліфікаційну роботу допущено до
захисту

«___» _____ 2025 р.

Зав. кафедри

_____ Задорожний З.В.

Тернопіль – 2025

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	6
1.1. Поняття та класифікація поліпшень необоротних активів: теоретико-історичний аспект	6
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку витрат на поліпшення необоротних активів	13
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ...	20
2.1. Вплив поліпшення на первісну вартість та амортизацію необоротних активів	20
2.2. Методичні аспекти обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів в умовах гармонізації національних і міжнародних стандартів.....	24
2.3. Управлінський облік витрат на поліпшення необоротних активів	34
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	39
3.1. Аналітичне обґрунтування вибору методів відтворення основних засобів	39
3.2. Аудит витрат на ремонти та поліпшення основних засобів: інструментарій та практичні аспекти	47
ВИСНОВКИ.....	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	57

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У сучасних умовах трансформації економічного середовища, посилення конкуренції та зростання вимог до прозорості фінансової звітності, питання обліку та аналізу витрат на поліпшення необоротних активів набувають особливої актуальності. Необоротні активи, зокрема основні засоби, є однією з найвагоміших складових ресурсного потенціалу підприємства, від ефективного управління якими залежить рівень продуктивності, собівартість продукції, прибутковість діяльності та стратегічна стійкість суб'єкта господарювання.

Зміни у функціональних характеристиках основних засобів, пов'язані з модернізацією, реконструкцією, технічним переоснащенням або іншими видами поліпшення, безпосередньо впливають на майбутні економічні вигоди підприємства. У зв'язку з цим виникає потреба у достовірному та повному обліковому відображенні відповідних витрат, що у свою чергу потребує чіткого нормативного регламентування та застосування єдиних методичних підходів.

На сьогодні національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, зокрема НП(С)БО 7 «Основні засоби» та НП(С)БО 16 «Витрати», а також Податковий кодекс України містять загальні принципи щодо капіталізації витрат на поліпшення активів. Однак відсутність чіткого визначення понять «поліпшення», «економічна вигода», «ремонт» створює методологічні прогалини, що ускладнюють правомірну класифікацію витрат і можуть призводити до викривлення фінансових результатів. Водночас облікова політика підприємства повинна відігравати ключову роль у конкретизації критеріїв розмежування між поточними і капітальними витратами.

Особливої ваги в цьому контексті набуває аналіз ефективності витрат на поліпшення, який має базуватися як на якісних, так і на кількісних індикаторах: прирості продуктивності, зменшенні експлуатаційних витрат, збільшенні строку служби активу тощо. Також важливим є аудит витрат на поліпшення, який

дозволяє не лише перевірити достовірність їх відображення у звітності, а й оцінити економічну доцільність прийнятих управлінських рішень.

Таким чином, облік, аналіз і аудит витрат на поліпшення необоротних активів є не лише інструментами забезпечення облікової точності, а й невід'ємною частиною фінансового управління підприємством, що потребує удосконалення на концептуальному, методичному та практичному рівнях.

Мета кваліфікаційної роботи — дослідити організацію й методику бухгалтерського обліку та провести аналіз витрат на поліпшення необоротних активів з урахуванням нормативно-правового регулювання, вимог національних і міжнародних стандартів, а також виявити шляхи підвищення ефективності управління цими витратами на підприємстві.

Завдання дослідження:

1. Розкрити економічну сутність та класифікацію поліпшень необоротних активів з теоретико-історичних позицій.
2. Дослідити нормативно-правову базу, що регулює облік витрат на поліпшення необоротних активів.
3. Проаналізувати вплив поліпшення на первісну вартість та амортизацію необоротних активів.
4. Розглянути методику обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів в умовах гармонізації облікових стандартів.
5. Визначити особливості управлінського обліку витрат на поліпшення необоротних активів.
6. Провести аналіз витрат на поліпшення основних засобів та обґрунтувати вибір методів їх відтворення.
7. Оцінити практичні аспекти аудиту витрат на ремонти та поліпшення основних засобів, розкрити його інструментарій.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних засад, організаційно-методичних положень та практичних аспектів, пов'язаних з обліком, аналізом та аудитом витрат на поліпшення необоротних активів, зокрема основних засобів, у контексті забезпечення економічної ефективності їх використання.

Об’єкт дослідження – необоротні активи підприємства, зокрема основні засоби, процеси їх поліпшення, модернізації, технічного переоснащення.

Методи дослідження: економічний аналіз – для оцінки динаміки, структури та ефективності використання основних засобів; метод професійного судження – для класифікації витрат за критеріями капіталізації; порівняльний метод – для виявлення відмінностей між витратами на ремонт і поліпшення.

Інформаційна база дослідження: нормативно-правові акти України, зокрема НП(С)БО 7, НП(С)БО 16, Податковий кодекс України; внутрішньогосподарські документи та облікова політика підприємств; фінансова звітність суб’єктів господарювання; результати аудиторських перевірок; публікації у фахових виданнях, наукові монографії, аналітичні звіти та матеріали статистичних органів.

Наукова новизна роботи полягає в удосконаленні методичних підходів до обліку та аналізу витрат на поліпшення необоротних активів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони можуть бути використані підприємствами для вдосконалення внутрішніх положень облікової політики у частині поліпшення необоротних активів.

Інформація про апробацію результатів дослідження. Основні теоретичні положення та практичні результати дослідження були представлені на наукових конференціях і опубліковані у Збірниках тез кафедри обліку і оподаткування, а також використовувались під час підготовки аналітичних звітів на підприємстві.

Обсяг і структура роботи: кваліфікаційна робота складається з трьох розділів, висновків і списку використаної літератури. Повний обсяг роботи складає 63 сторінки тексту, включаючи 8 таблиць, 1 рисунок і список літератури з 66 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1.1. Поняття та класифікація поліпшень необоротних активів: теоретико-історичний аспект

Ефективність використання основних засобів і їхні експлуатаційні показники залежать від низки факторів, серед яких ключове місце займає своєчасний ремонт, поліпшення технічних характеристик та належне утримання. Усі ці фактори безпосередньо вимагають витрат з боку підприємства. Від своєчасності та якості проведення ремонтних робіт залежать не лише ритмічність виробництва, а й собівартість, якість продукції, а також загальна ефективність використання основних засобів. З цієї причини правильна організація бухгалтерського обліку та вибір ефективної методики для обліку операцій з удосконалення основних засобів має важливе значення для створення інформаційної підтримки в управлінні процесами використання основних засобів на підприємстві. Це дає змогу своєчасно відновлювати активи, уникати виробничих зупинок та забезпечувати безперервність роботи підприємства.

Незважаючи на численні дослідження науковців (Кафка С., Кириченко М., Голов С., Гуцаленко Л., Євдокимов В. та ін.) питання бухгалтерського обліку операцій з поліпшення основних засобів залишаються недостатньо висвітленими. Це стосується, зокрема, організаційних аспектів, методології обліку відповідних операцій та підходів до розподілу витрат на поліпшення основних засобів.

На практиці в підприємствах часто виникають складнощі при обліку основних засобів, зокрема щодо формування їх первісної вартості, придбання за грошові кошти в національній та іноземній валюті, процесу самостійного виготовлення, а також особливостей придбання об'єктів основних засобів через бартер або як внесок до статутного капіталу. Крім того, виникають питання переведення активів зі складу оборотних до основних засобів, зміни їх залишкової вартості, а також особливості вибуття – ліквідація, передача або

продаж. Окремо стоять питання бухгалтерського обліку ремонту та поліпшення основних засобів.

У ході дослідження було встановлено, що методичну основу обліку витрат на ремонт основних засобів визначають міжнародні та національні регламенти, зокрема Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та Національні положення стандартів бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Також важливими є законодавчі та інструктивні документи, як-от НП(С)БО 7 «Основні засоби», НП(С)БО 16 «Витрати», Податковий кодекс України та інші нормативні акти. Однак в цих документах відсутнє чітке визначення робіт, спрямованих на досягнення якісних характеристик експлуатації основних засобів. Важливо правильно розмежовувати витрати на підтримку об'єктів основних засобів у робочому стані та витрати на їх поліпшення, щоб забезпечити точне відображення в бухгалтерському обліку. Поняття «поліпшення основних засобів» було вперше введено в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», але до цих пір не має чіткого визначення. Водночас, податкове законодавство визнає поліпшення як поточний та капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші види робіт, що покращують стан основних засобів. Визначення цього терміну має велике значення для правильного застосування його в бухгалтерії та фінансовому обліку.

Склад витрат на поліпшення основних засобів (рис. 1.1) є різноманітним і поділяється на поточні та капітальні, залежно від того, як вони впливають на стан об'єктів. Поточні витрати включають витрати на поточний ремонт і профілактичні огляди, тоді як капітальні витрати охоплюють витрати на капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання та переозброєння. Ця різниця в витратах зумовлює необхідність їх окремого обліку та потребує удосконалення методики бухгалтерського обліку для точного відображення цих операцій.



Рис. 1.1. Розподіл витрат на ремонт та поліпшення необоротних матеріальних активів

Для кращого розуміння терміну «ремонт» звернемося до визначень у економічних словниках. Так, С.В. Мочений трактує ремонт (від латинського «remonte» – лагодити) «як процес виправлення будь-якого об'єкта, приведення його до стану, придатного для подальшого використання» [9, с. 45].

Термін «ремонт» у перекладі з французької позначає сукупність дій, спрямованих на відновлення працездатного стану ресурсів, виробів та їхніх окремих складових частин.

Огляд вітчизняної та міжнародної літератури щодо змісту ремонтів основних засобів свідчить, що ремонт зберігає свою сутність, якщо він спрямований на відновлення або підтримання працездатності обладнання без внесення технічних удосконалень. Якщо ж внаслідок ремонту покращуються технічні характеристики об'єкта, це класифікується як модернізація. Якщо зміни в об'єкті дозволяють виконувати нові функції, то це є модифікацією, а відновлення первісних властивостей об'єкта відноситься до реконструкції. Роботи, спрямовані на добудову чи дообладнання, зазвичай призводять до збільшення економічних вигод. Однак в наявних на сьогодні НП(С)БО не дається чітке визначення поняття «економічні вигоди». У НП(С)БО 7 «Основні засоби»

лише вказано, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, що призводять до підвищення майбутніх економічних вигод від їх використання [28]. Згідно з п. 53 Концептуальної основи, майбутня економічна вигода розглядається як потенціал, що може сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство, прямо чи опосередковано. Визнання витрат як частини собівартості активу, зокрема основних засобів, називається капіталізацією [55]. Отже, збільшення економічних вигод є основною умовою для капіталізації витрат.

Національні стандарти також не містять чіткого розмежування витрат на капітальний і поточний ремонт, що з економічної точки зору є недоцільним. Відповідно до Методичних рекомендацій з обліку основних засобів, рішення про те, чи призведе конкретний ремонт до збільшення економічних вигод, приймається керівником підприємства, ґрунтуючись на аналізі існуючої ситуації та важливості витрат. Якщо витрати на капітальний ремонт відновлюють або підтримують початкові економічні вигоди і списуються в період їх здійснення, вони вважаються поточними витратами [25]. Водночас, якщо під час капітального ремонту відбувається заміна повністю зношеної частини об'єкта, витрати на таку заміну капіталізуються як окремий об'єкт, оскільки термін його служби значно коротший, ніж у основного об'єкта. Капіталізуються також витрати на капітальний ремонт, що передбачає доведення до робочого стану об'єкта, який раніше експлуатувався іншими власниками. Ці витрати враховуються в процесі узгодження вартості покупки об'єкта, що визначається при формуванні первісної вартості основних засобів, згідно зі статтею 8 НП(С)БО 7 [28].

Для визначення різниці між капітальним та поточним ремонтом доцільно використовувати дві основні характеристики: періодичність проведення робіт та їхню вартість. Зокрема, В. Леонтєва пропонує, щоб підприємства самостійно встановлювали вартісний критерій для класифікації ремонтів у своєму наказі про облікову політику, так само як і для вартісних ознак об'єктів, що належать до складу малоцінних необоротних матеріальних активів [20, с. 64]. Аналіз

літератури щодо облікового відображення витрат на ремонт основних засобів та їх відповідності МСФЗ і НП(С)БО України показав, що з 1938 року витрати на поточний ремонт були включені в собівартість продукції, а капітальний ремонт фінансувався за рахунок амортизаційного фонду на капітальний ремонт (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Етапи розвитку законодавства щодо витрат на поліпшення та ремонт основних засобів в Україні

Період	Опис змін та розвиток законодавства
1938 рік	Витрати на поточний ремонт відносилися до собівартості продукції, а витрати на капітальний ремонт покривалися за рахунок амортизаційного фонду на капітальний ремонт.
1941 рік	Під час війни капітальний ремонт здійснювався за рахунок амортизаційного фонду на капітальний ремонт або, у разі його відсутності, – за рахунок витрат на собівартість продукції.
1988 рік	Зміни в Плані рахунків бухгалтерського обліку дозволили витрати на ремонт основних засобів списувати через амортизаційний фонд (субрахунок «Ремонтний фонд основних засобів»).
1990 рік	Скасовано створення амортизаційного фонду на капітальний ремонт, витрати на капітальний ремонт почали відносити до загальних виробничих витрат підприємств.
1991 рік	Витрати на всі види ремонту основних засобів почали відносити до витрат на виробництво та реалізацію продукції, у разі потреби створювався ремонтний фонд.
1993 рік	Введено обов'язок для підприємств створювати резерви на ремонт основних засобів (ця вимога була скасована у 1995 році).
1995 рік	Скасування вимоги про створення резерву на ремонт основних засобів. З цього моменту витрати на капітальний ремонт почали відносити на збільшення балансової вартості основних засобів, а витрати на поточний ремонт – на собівартість продукції.
1997 рік	Витрати на ремонт, що не перевищують 5% балансової (залишкової) вартості основних засобів на початок року, списуються на собівартість продукції. Решта витрат відноситься на збільшення балансової вартості основних засобів.
2003 рік	Збільшення ліміту витрат на ремонт основних фондів, які можуть бути віднесені до витрат для зменшення бази оподаткування податком на прибуток, з 5% до 10% від сукупної балансової

Період	Опис змін та розвиток законодавства
	вартості основних фондів на початок звітного року. Це дало більшу гнучкість для підприємств.
Сучасний період	Продовжується адаптація національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних, визначення витрат на поліпшення та ремонт основних засобів залишається невизначеним, що ускладнює правильне відображення витрат у податковому обліку та обліковій політиці підприємств.

Під час Другої світової війни (1941 р.) капітальний ремонт фінансувався за рахунок амортизаційного фонду, а за його відсутності – через витрати на собівартість продукції. У 1988 році, після змін у Плані рахунків бухгалтерського обліку, витрати на ремонт списувалися за рахунок спеціального амортизаційного фонду (субрахунок «Ремонтний фонд основних засобів»). Однак у 1990 році створення амортизаційного фонду для капітального ремонту було скасовано. З 1991 року всі витрати на ремонт основних виробничих засобів стали частиною витрат на виробництво та реалізацію продукції, робіт або послуг, при необхідності створювався ремонтний фонд (резерв). З 1993 року було введено обов'язкове створення резерву на ремонт основних засобів, хоча ця вимога була скасована у 1995 році. Після цього до 1997 року витрати на завершений капітальний ремонт відносилися до збільшення балансової вартості відповідних основних засобів, тоді як витрати на поточний ремонт залишалися частиною собівартості продукції (робіт, послуг). З липня 1997 року витрати на ремонт, що не перевищували 5 % від балансової (залишкової) вартості основних засобів на початок року, списувалися на собівартість продукції (витрати обігу, робіт, послуг), а сума, що перевищувала цей ліміт, йшла на збільшення балансової вартості основних засобів [15, с. 130].

З 1 січня 2003 року було збільшено межу витрат на ремонт основних фондів, що можуть бути віднесені до витрат, які зменшують базу оподаткування податком на прибуток, з 5% до 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів на початок звітного року. Варто зазначити, що ці відсотки застосовувались до залишкової вартості, тобто, чим вищий знос і більша потреба

в ремонтах, тим менша частина витрат на ремонти могла бути включена до витрат для податкових цілей [16, с. 8].

На сьогоднішній день в Україні зберігається певна невизначеність у розподілі витрат на капітальний та поточний ремонт основних засобів. З одного боку, витрати на поточний ремонт традиційно відносяться до витрат на виробництво, що зменшує оподатковувану базу. З іншого боку, витрати на капітальний ремонт, що призводять до поліпшення технічних характеристик, можуть бути капіталізовані і включені до балансової вартості основних засобів.

У рамках розвитку бухгалтерського обліку підприємства мають визначити, що саме є капітальним ремонтом, а що є поточним, оскільки це має безпосередній вплив на податкові зобов'язання та розмір витрат на капіталізацію. Однак, на законодавчому рівні до сих пір не існує чіткої і єдиної дефініції, що саме складає капітальний чи поточний ремонт, що ускладнює процес обліку та прийняття рішень на підприємствах.

Подальші зміни в законодавстві повинні бути спрямовані на вдосконалення методології обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Необхідно розробити чіткі критерії для розмежування капітальних і поточних ремонтів, а також визначити економічні вигоди, які підприємства повинні очікувати від таких витрат. Враховуючи глобальні тенденції в бухгалтерії та оподаткуванні, Україна повинна продовжувати вдосконалювати систему, щоб забезпечити належний контроль за витратами та максимізувати ефективність використання основних засобів у бізнес-практиці.

Таким чином, процес розвитку законодавства у сфері обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів в Україні проходить через кілька етапів: від впровадження базових принципів до адаптації до міжнародних стандартів та сучасних вимог бухгалтерії.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку витрат на поліпшення необоротних активів

Облік витрат на поліпшення необоротних активів регулюється в Україні системою нормативно-правових актів, які охоплюють як національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, так і податкове законодавство. Крім того, підприємства, що ведуть облік за міжнародними стандартами, керуються вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основним документом, що регулює порядок обліку операцій з основними засобами, зокрема їх поліпшення, є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (НП(С)БО 7). Згідно з п. 4 НП(С)БО 7, основні засоби – це матеріальні активи, які: використовуються підприємством у процесі виробництва або постачання товарів, наданні послуг, для здавання в оренду або для здійснення адміністративних функцій; мають строк корисного використання (експлуатації), що перевищує один рік (або операційний цикл, якщо він довший).

Пункт 8 цього стандарту прямо регламентує облік поліпшення основних засобів: «Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо, якщо вони сприяють підвищенню майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта» [28].

Це положення є ключовим для розмежування між поточними витратами та капітальними інвестиціями. Підставою для збільшення вартості основного засобу є покращення його експлуатаційних або технічних характеристик, що в результаті має привести до:

- збільшення строку служби активу,
- зменшення витрат на експлуатацію,
- підвищення продуктивності або надійності.

Витрати на поліпшення основних засобів на етапі здійснення робіт відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а після завершення –

капіталізуються через збільшення вартості об'єкта на рахунку 10 «Основні засоби».

Після капіталізації витрат підприємство повинно: переглянути строк корисного використання активу (п. 25); змінити розрахунок амортизації, якщо поліпшення істотно вплинуло на технічний стан і строк служби активу; почати нарахування амортизації нової вартості з місяця, що настає за місяцем капіталізації (п. 29).

Поліпшення об'єкта не змінює його інвентарного номера (якщо не створено окремий об'єкт), проте при вибутті (наприклад, продажу) капіталізовані витрати входять до балансової вартості об'єкта, яка враховується при визначенні фінансового результату.

Так, до прикладу ТОВ «Тернопільбуд» у 2024 році провело дообладнання баштового крана новими системами дистанційного керування і безпеки. Вартість робіт – 800 000 грн. Згідно з п. 8 НП(С)БО 7, ці витрати призвели до підвищення продуктивності та безпеки техніки, тому вони були:

1. Відображені на рахунку 15 як капітальні інвестиції.
2. Після завершення робіт перенесені на рахунок 10 як збільшення вартості основного засобу.
3. Нову вартість почали амортизувати з наступного місяця за місяцем введення в експлуатацію.

До недоліків та проблемних аспектів можна віднести:

- Відсутнє чітке визначення терміну «майбутня економічна вигода» – тому підприємства самостійно оцінюють ефект від поліпшень.
- Стандарт не встановлює мінімальний вартісний поріг для визнання поліпшення – рішення приймається в обліковій політиці.
- Не визначено чітких критеріїв відмежування між ремонтом і поліпшенням, що створює ризики податкових непорозумінь.

Крім цього, важливе значення має НП(С)БО 16 «Витрати», яке визначає загальні принципи визнання витрат у бухгалтерському обліку. Відповідно до нього, витрати визнаються у періоді їх виникнення, якщо вони не можуть бути

віднесені до капітальних інвестицій. Таким чином, витрати на ремонт основних засобів, які не призводять до підвищення майбутніх вигод, визнаються як поточні витрати.

Відповідно до п. 6 НП(С)БО 16, витрати визнаються у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства. Це означає, що витрати відображаються тоді, коли вони реально впливають на фінансовий стан підприємства.

Однак, у п. 9 цього ж стандарту чітко зазначено, що до складу витрат не включаються витрати, які підлягають капіталізації – тобто, ті, що збільшують вартість активів (зокрема основних засобів) і визнаються як капітальні інвестиції. Таким чином, витрати на поліпшення основних засобів, які відповідають критеріям капіталізації згідно з НП(С)БО 7, не визнаються витратами поточного періоду, а відображаються як збільшення вартості відповідного об'єкта необоротних активів через рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

Основні положення НП(С)БО 16, які стосуються поліпшення необоротних активів:

- Пункт 9: встановлює, що витрати на придбання або поліпшення необоротних активів не визнаються як витрати звітного періоду, а обліковуються як активи (капітальні інвестиції).
- Пункт 10: визначає, що витрати визнаються у бухгалтерському обліку, якщо вони можуть бути достовірно оцінені та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому.
- Пункт 11: дає приклади витрат операційної діяльності, до яких належать, зокрема, витрати на утримання основних засобів (якщо це не поліпшення).

Отже, розмежування між поточними витратами та капітальними інвестиціями залежить від характеру робіт, очікуваного ефекту та рішень керівництва підприємства. Наприклад, якщо ремонт відновлює функціональність без покращення технічних характеристик – це поточні

витрати. Якщо ж відбувається реконструкція або модернізація – такі витрати підлягають капіталізації та не входять до складу витрат звітного періоду.

До прикладу, якщо підприємство здійснило модернізацію будівельної техніки на суму 600 000 грн (наприклад, встановлення нових енергозберігаючих гідравлічних систем), ці витрати відповідно до НП(С)БО 16 не включаються до складу витрат звітного періоду, а відображаються як капітальні інвестиції. У майбутньому ця сума буде амортизуватись відповідно до НП(С)БО 7.

Податковий аспект регулюється Податковим кодексом України, зокрема розділом III, який визначає облік витрат для цілей оподаткування прибутку. Податкове законодавство визнає поліпшенням такі види робіт, як капітальний ремонт, модернізація, реконструкція тощо, які підлягають капіталізації та збільшують балансову (податкову) вартість активів. Водночас, поточний ремонт не капіталізується, а включається до витрат операційної діяльності. Раніше існували певні граничні нормативи (наприклад, 10% вартості об'єкта), які дозволяли частину витрат на ремонт списувати, проте наразі ці обмеження скасовані, що дозволяє підприємствам самостійно обґрунтовувати характер витрат.

Відповідно до статей 138 і 146 ПКУ, витрати на поліпшення основних засобів можуть:

- збільшувати податкову балансову вартість (при капіталізації);
- визнаватися поточними витратами (ремонт), що зменшують об'єкт оподаткування.

Згідно з п. 138.3.1 ПКУ, до податкових витрат включаються лише ті витрати, які безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю підприємства. Витрати на капітальний ремонт, модернізацію, технічне переоснащення, реконструкцію підлягають включенню до складу витрат лише через механізм амортизації – вони не списуються одноразово, а амортизуються протягом строку служби об'єкта.

Розглянемо приклад для будівельного підприємства ТОВ «Тернопільбуд». Так, у квітні 2024 року підприємство здійснило реконструкцію власного

виробничого цеху, що входить до складу його основних засобів. Вартість робіт становила 1 200 000 грн. Роботи включали зміну планування, заміну електросистем, встановлення нових вантажопідйомних механізмів та енергозберігаючого освітлення.

Відповідно до НП(С)БО 7, ці витрати підлягають капіталізації, оскільки вони:

- покращують технічні характеристики об'єкта;
- подовжують строк його експлуатації;
- забезпечують додаткову економічну вигоду (зменшення витрат на електроенергію, зниження аварійності обладнання).

У податковому обліку згідно з ПКУ, підприємство не може включити всю суму витрат одразу до податкових витрат. Витрати капіталізуються та включаються до податкової вартості основного засобу, яка потім підлягає амортизації. Таким чином, ТОВ «Тернопільбуд» повинно:

1. Відобразити витрати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим перенесенням на 10 «Основні засоби».
2. Змінити первісну вартість цеху.
3. Розпочати амортизацію нової вартості з наступного місяця після введення в експлуатацію модернізованого цеху.

Така практика дозволяє підприємству відповідати вимогам законодавства, уникнути помилок у податковому обліку та забезпечити прозорість звітності.

Для підприємств, які складають звітність за міжнародними стандартами, застосовується МСБО 16 «Основні засоби» (табл. 1.2). Він також передбачає, що витрати на поліпшення об'єкта включаються до його балансової вартості лише за умови, що вони забезпечують приріст економічної вигоди, яку можна достовірно виміряти. Інші витрати визнаються як витрати звітного періоду.

Варто зазначити, що незважаючи на наявність регламентуючих документів, у практиці бухгалтерського обліку все ще виникають труднощі з класифікацією витрат на поліпшення. Це пов'язано з відсутністю чітких критеріїв, що відокремлюють поточні витрати від капітальних. Тому велике

значення має внутрішня облікова політика підприємства, в якій необхідно чітко визначити підходи до обліку поліпшення основних засобів.

Таблиця 1.2

Порівняльна таблиця між НП(С)БО 7 та МСБО 16 (IAS 16) у контексті поліпшення основних засобів

Критерій	НП(С)БО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»
Визначення поліпшення	Не подано чіткого визначення, але надається перелік прикладів: модернізація, реконструкція, дообладнання тощо.	Також немає чіткого визначення, але міститься опис витрат, які підлягають капіталізації.
Критерії капіталізації	Збільшення первісної вартості, якщо витрати сприяють підвищенню майбутніх економічних вигод.	Капіталізація дозволена, якщо: 1) ймовірно отримання майбутніх вигод; 2) витрати можна достовірно оцінити.
Перелік видів поліпшення	Вказані приклади: модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання.	Не надано конкретного переліку, акцент робиться на сутності змін та впливі на вигоди.
Облік витрат до завершення робіт	Рахунок 15 «Капітальні інвестиції».	Витрати накопичуються на рахунку «Будівництво в процесі» (Construction in Progress).
Момент капіталізації	Після завершення робіт та введення об'єкта в експлуатацію.	Після завершення робіт і коли актив готовий до використання.
Амортизація після поліпшення	Перерахунок амортизації, якщо зміни впливають на строк служби.	Аналогічно – необхідно переглянути строк корисного використання.
Роль професійного судження	Передбачено, але прямо не регламентується.	Суттєвий акцент на професійному судженні бухгалтера.
Формулювання економічної вигоди	Майбутня економічна вигода = підвищення продуктивності, зниження витрат тощо.	Прямо вказано: вигоди можуть проявлятися у підвищенні доходів або зниженні витрат.
Розкриття в обліковій політиці	Рекомендовано, але детальні вимоги відсутні.	Вимагається чітке розкриття в обліковій політиці підприємства.

Отже, нормативно-правова база з обліку витрат на поліпшення необоротних активів в Україні є досить широкою, проте потребує уточнення та деталізації окремих понять. Удосконалення відповідного регулювання сприятиме більш точному обліковому відображенню таких витрат та підвищенню прозорості фінансової звітності.

Аналіз етапів розвитку законодавства у сфері обліку витрат на ремонт і поліпшення свідчить про поступову адаптацію українських стандартів до вимог

міжнародних, проте ще зберігається необхідність у подальшій гармонізації та деталізації норм. Саме тому актуальним є удосконалення методики обліку відповідних витрат, а також впровадження більш прозорих правил їх капіталізації.

Нормативно-правове регулювання обліку витрат на поліпшення необоротних активів в Україні ґрунтується на національних стандартах бухгалтерського обліку (НП(С)БО 7, НП(С)БО 16) та положеннях Податкового кодексу України. Вони встановлюють загальні правила капіталізації витрат, зокрема у випадках, коли відбувається модернізація, реконструкція або інші зміни, що ведуть до зростання майбутніх економічних вигод від використання активу. Попри наявність загальних орієнтирів, відсутність чітких дефініцій деяких ключових понять (наприклад, «майбутня економічна вигода», мінімальний поріг капіталізації, межа між ремонтом і поліпшенням) призводить до неоднозначностей у практичному застосуванні та збільшує ризики податкових спорів.

За результатами дослідження визначено доцільність внести зміни до НП(С)БО 7 і НП(С)БО 16 для уточнення критеріїв розмежування між поточними витратами та витратами на поліпшення, а також запровадити мінімальні пороги капіталізації. Підприємствам рекомендується чітко зафіксувати у своїй обліковій політиці підходи до класифікації витрат на поліпшення, методи оцінки майбутніх вигод та порядок амортизації капіталізованих сум. Варто підвищити роль професійного судження: використовувати професійне судження при аналізі характеру витрат, орієнтуючись на економічну сутність операцій, а не лише на їх назву чи зовнішні ознаки. Забезпечити відповідність податковому законодавству: під час капіталізації витрат слід дотримуватись вимог ПКУ, зокрема статей 138 і 146, аби уникнути податкових ризиків і штрафів. Для підприємств, що застосовують МСФЗ, важливо враховувати відмінності у підходах до визнання та обліку витрат на поліпшення, адаптуючи політики до вимог IAS 16.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Вплив поліпшення на первісну вартість та амортизацію необоротних активів

Поліпшення необоротних активів, передусім основних засобів, є вагомим елементом системи управління активами підприємства, оскільки безпосередньо впливає як на вартісні показники балансу, так і на розрахунки амортизації, що формують фінансовий результат. У сучасних умовах оновлення виробничих потужностей, технічне вдосконалення обладнання та адаптація до нових технологічних вимог вимагають здійснення регулярних поліпшень об'єктів основних засобів. Такі дії, за належного бухгалтерського оформлення, не лише забезпечують технічну придатність активів, а й зумовлюють збільшення їх первісної або балансової вартості, що має довгостроковий вплив на облік і звітність підприємства.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», витрати, які підприємство несе у процесі поліпшення активів, не визнаються витратами звітного періоду. Замість цього вони підлягають капіталізації, тобто включаються до вартості об'єкта основних засобів [28]. Це стосується таких видів робіт, як модернізація, модифікація, реконструкція, добудова, дообладнання та інші зміни, що змінюють функціональні, продуктивні або економічні характеристики об'єкта. Ключовою умовою для капіталізації є факт збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід від використання такого активу.

Приріст вигод може проявлятися в різних формах: подовженні строку корисного використання об'єкта, зниженні виробничих витрат, зменшенні кількості поломок та витрат на обслуговування, підвищенні обсягів або якості продукції, яку можна виробити за допомогою активу. Якщо хоча б один із зазначених ефектів є результатом поліпшення, то витрати на його реалізацію

мають бути віднесені не до витрат звітного періоду, а до первісної вартості об'єкта.

Таким чином, поліпшення основних засобів є не просто технічним чи експлуатаційним заходом, а економічно значущим процесом, який змінює параметри обліку активу, впливає на обсяг амортизаційних відрахувань у майбутньому та вимагає належного методичного підходу до класифікації й оцінки витрат. Коректне визначення таких витрат забезпечує об'єктивність фінансової інформації, що подається у звітності підприємства, і підвищує якість прийняття управлінських рішень.

Первісна вартість об'єкта основних засобів після здійснення поліпшення збільшується на суму капіталізованих витрат. Таке збільшення вказує на економічну доцільність подальшого використання активу з урахуванням покращених функціональних або експлуатаційних характеристик. Унаслідок цього виникає об'єктивна необхідність у перерахунку бази для нарахування амортизації, адже попередні розрахунки більше не відображають реальної вартості об'єкта, що використовується у господарській діяльності.

Відповідно до норм НП(С)БО 7, підприємство зобов'язане провести перегляд строку корисного використання активу, якщо поліпшення призвело до зміни технічного стану, розширення функціональних можливостей або зменшення виробничих витрат, пов'язаних із його експлуатацією [28]. Такий перегляд може полягати як у продовженні строку експлуатації, так і в уточненні методів амортизації – наприклад, переході з прямолінійного методу на метод зменшення залишкової вартості, якщо це дозволяє точніше відображати зменшення корисного потенціалу активу у часі.

У випадку значного збільшення вартості об'єкта в результаті поліпшення, нова сума вартості капіталізується і включається до загальної амортизаційної бази. Це, у свою чергу, впливає на структуру витрат майбутніх звітних періодів: амортизаційні нарахування можуть розподілятися рівномірніше або зі зростанням у наступних періодах, залежно від обраного методу. Таким чином, навантаження на фінансові результати звітного періоду, у якому здійснено

поліпшення, частково знижується, однак загальна сума амортизаційних відрахувань за весь період експлуатації зростає.

Крім того, така зміна впливає на податкове планування підприємства, оскільки амортизація визнається витратами при розрахунку оподаткованого прибутку. Отже, капіталізація витрат на поліпшення об'єкта, зміна його вартості й оновлення амортизаційної політики мають бути ретельно задокументовані в обліковій політиці підприємства та відображені у фінансовій звітності з метою забезпечення її достовірності та відповідності вимогам національних і міжнародних стандартів.

У разі, коли внаслідок проведеного поліпшення відбувається істотне збільшення вартості об'єкта основних засобів, така сума не відноситься до витрат звітного періоду, а підлягає капіталізації. Це означає, що витрати додаються до існуючої балансової вартості активу, створюючи нову базу для розрахунку амортизації. У результаті, загальна амортизаційна база збільшується, що безпосередньо впливає на обсяг амортизаційних відрахувань у наступних періодах експлуатації об'єкта.

У залежності від обраної облікової політики та конкретного методу амортизації (прямолінійного, виробничого, зменшення залишкової вартості тощо), оновлені амортизаційні витрати можуть або рівномірно розподілятися у часі, або змінюватися динамічно – зі зростанням чи зменшенням у майбутніх періодах. Наприклад, при застосуванні прямолінійного методу збільшення вартості активу призведе до зростання щомісячного амортизаційного навантаження протягом усього переглянутого строку корисного використання. Водночас при використанні методу прискореного нарахування амортизації найбільші витрати припадають на перші роки після капіталізації.

Важливо зазначити, що капіталізація витрат на поліпшення дозволяє зменшити одномоментне навантаження на фінансовий результат того звітного періоду, в якому були понесені відповідні витрати. Це забезпечує більш плавне включення їх до складу витрат підприємства через механізм амортизації, що, в свою чергу, сприяє вирівнюванню фінансових показників між періодами. Однак

загальна сума амортизаційних відрахувань протягом усього строку служби активу в результаті збільшення вартості буде більшою, ніж до поліпшення.

З економічної точки зору, це означає, що підприємство розподіляє витрати на поліпшення на декілька звітних періодів, отримуючи при цьому більш точне співвідношення між витратами та отриманими вигодами. Такий підхід забезпечує відповідність принципу нарахування витрат у бухгалтерському обліку і підвищує аналітичну інформативність фінансової звітності.

Для ефективного використання необоротних активів підприємства рекомендується застосування сучасних ERP-систем (наприклад, BAS ERP, SAP, Microsoft Dynamics), які дозволяють автоматично оновлювати первісну вартість активів після поліпшення, розраховувати амортизацію за новими параметрами та формувати звітність відповідно до національних і міжнародних стандартів.

Впровадження електронного документообігу (ЕДО) з цифровим підписом дозволяє оперативно фіксувати факти капіталізації, зміну амортизаційних характеристик і передачу об'єктів до експлуатації. Це забезпечує юридичну силу облікових рішень та зменшує ризики втрати документів. Рекомендується створення електронної бази даних необоротних активів з повною історією експлуатації, модернізації та ремонтів. Це дозволить краще планувати технічне обслуговування, контролювати ефективність поліпшень і своєчасно оновлювати облікові дані.

Варто запровадити систему фінансового аналізу повернення інвестицій (ROI) в поліпшення основних засобів. Це дасть змогу оцінити, наскільки капіталізовані витрати сприяли зростанню продуктивності або зниженню витрат, і використовувати ці дані для ухвалення управлінських рішень.

Аналітика субрахунків поліпшень із прив'язкою до технічних результатів дасть змогу запровадити розмежування поліпшень не лише за типом робіт, а й за впливом на експлуатаційні характеристики об'єкта (наприклад, «покращення енергоефективності», «зменшення аварійності», «підвищення вантажопідйомності» тощо).

Окрім того, варто забезпечити цифрову фіксацію змін в інвентарних картках. Після кожного поліпшення чи капітального ремонту обов'язково оновлювати інвентарні картки активів в електронному форматі з фіксацією зміни вартості, строку служби, технічних характеристик і амортизаційного методу.

Класифікація витрат на поліпшення основних засобів, яка дозволяє чітко відмежовувати їх від ремонтних витрат за критерієм приросту очікуваних майбутніх економічних вигід враховує характер змін, їх тривалість та вплив на функціональні характеристики об'єкта, а доцільність коригування вартості об'єктів основних засобів за балансовою вартістю, а не за первісною, забезпечує достовірніше відображення фінансового стану підприємства після проведення поліпшень або ремонтів з капіталізованими елементами.

2.2. Методичні аспекти обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів в умовах гармонізації національних і міжнародних стандартів

Для підприємств характерним є високий рівень технічного забезпечення виробничого процесу, що досягається завдяки постійному оновленню, удосконаленню та своєчасному ремонту основних засобів. Правильне розмежування витрат на капітальний і поточний ремонт при проведенні робіт із поліпшення та ремонту об'єктів, а також їх коректний облік, дають змогу точно визначити вартість основних засобів. Це має суттєве значення для розрахунку амортизації, формування фінансових результатів підприємства, нарахування податків, а також для аналізу ефективності використання основних засобів та фінансових результатів діяльності підприємств гірничорудної промисловості України. Завданням удосконалення цих процесів присвячено чимало уваги в контексті гармонізації національної системи бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, зокрема у рамках Податкового кодексу України. Однак, питання вдосконалення відображення операцій з поліпшення і ремонту основних засобів залишаються актуальними, і потребують подальших зусиль для

більш чіткого визначення їхнього впливу на оцінку вартості активів, а також внесення уточнень до нормативно-законодавчої бази для створення більш прозорої та ефективної системи обліку.

Наукові дослідження в галузі методичних аспектів обліку та оцінки основних засобів під час їх поліпшення та ремонту виконували такі відомі дослідники, як Т.Войтенко, В.Карєв, Я.Крупка, П.Круш, І.Павлюк, О.Ткаченко та інші. Огляд їхніх праць показав існування різних підходів до визнання витрат на поліпшення і ремонт основних засобів, порядку їх віднесення на збільшення вартості цього виду активів, а також використання бухгалтерських записів для їх обліку. Оскільки податкове законодавство України і національні стандарти бухгалтерського обліку не надають однозначних роз'яснень з цих питань, є нагальна потреба в удосконаленні обліку та оцінки поліпшених і відремонтованих основних засобів для підвищення точності і достовірності цієї інформації.

Облік витрат на поліпшення основних засобів у бухгалтерії здійснюється з урахуванням того, як ці витрати впливають на майбутні економічні вигоди від використання вдосконаленого об'єкта. Відповідно до НП(С)БО №7 «Основні засоби» [28] та Методичних рекомендацій №561 [25], витрати, які спричиняють збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід від поліпшеного об'єкта, мають бути включені до первісної вартості цього об'єкта. Збільшення економічних вигід передбачає декілька умов: збільшення терміну корисного використання об'єкта, покращення кількості чи якості продукції, що виробляється, або зменшення початково оцінених виробничих витрат.

Згідно з п. 30 Методичних рекомендацій №561, витрати на капітальний ремонт основних засобів відносяться до витрат звітного періоду. Однак ці витрати можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на великий огляд і капітальний ремонт можна ідентифікувати як частину зношеного компонента основних засобів або якщо ці витрати вже враховані у вартості придбання активу для приведення його до стану, придатного для використання [25]. У зазначених нормативних документах до робіт, що поліпшують основні

засоби, відносяться: модернізація, модифікація, реконструкція, дообладнання, добудова тощо. Витрати на технічний огляд, нагляд, обслуговування та ремонт включаються до витрат поточного періоду.

Додатково до п. 14 НП(С)БО №7 передбачено, що витрати на поліпшення та ремонт, що призводять до збільшення первісної або переоціненої вартості основних засобів, повинні бути враховані відповідно до порядку, визначеного податковим законодавством. Для точного визначення умов, за яких ремонтні роботи можуть бути віднесені до вартості об'єкта або списані на витрати, слід звернутися до положень Податкового кодексу України. Хоча бухгалтерський облік орієнтується на збільшення майбутніх економічних вигід при оцінці вартості поліпшених основних засобів, є сумніви щодо правомірності автоматичного віднесення всіх витрат на ремонт (у тому числі капітальний) на витрати поточного періоду без урахування їх впливу на майбутні економічні вигоди. Тому необхідно внести уточнення щодо чітких критеріїв ідентифікації витрат на поліпшення та ремонт для їх правильного обліку та віднесення до вартості активів.

В Податковому кодексі України було зроблено чітке розмежування між витратами на ремонт та витратами на поліпшення основних засобів. Крім того, при визнанні витрат в вартості активів було застосовано комбінований підхід, що поєднує вартісний критерій з оцінкою впливу витрат на майбутні економічні вигоди від використання поліпшеного об'єкта. Згідно з п. 11 ст. 146 Податкового кодексу України, витрати, пов'язані з ремонтом та поліпшенням, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, включаються до первісної вартості основного засобу, якщо вони перевищують 10 % від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного податкового року [33]. Водночас п. 12 ст. 146 передбачає, що витрати, які не перевищують 10 % цієї вартості, мають бути віднесені до витрат того звітного податкового періоду, в якому вони були здійснені.

Це нововведення стало кроком до наближення податкового обліку до бухгалтерського, однак збереглося певне відставання через встановлену 10-

відсоткову вартісну межу, яка застосовується в податковому обліку. Виникає проблема, оскільки витрати на поліпшення та ремонт основних засобів часто здійснюються через певний період після початкової експлуатації об'єкта. У результаті цього його первісна вартість зменшується через нараховану амортизацію, перетворюючись на балансову (залишкову) вартість.

З огляду на це, для точності в бухгалтерському та податковому обліку, коригування вартості основного засобу повинно здійснюватися не за первісною, а за балансовою вартістю, оскільки це дозволяє уникнути неточностей при визначенні вартості поліпшення та ремонтів. Це також забезпечить більш достовірну оцінку вартості активів і визначення подальших амортизаційних відрахувань, що є важливим для правильної оцінки фінансових результатів підприємства.

Згідно з МСБО №16 «Основні засоби», для визнання вартості придбання активу та супутніх витрат існують два основні критерії: по-перше, ймовірність того, що з об'єктом будуть пов'язані майбутні економічні вигоди для підприємства; по-друге, можливість достовірно оцінити собівартість цього активу [26].

На основі цього підходу можна виокремити три основні напрямки для обліку та вартісного оцінювання подальших витрат. Перший напрямок включає витрати на щоденне обслуговування, такі як ремонт і технічне обслуговування, які не додаються до балансової вартості об'єкта, а відразу визнаються в прибутку або збитку на момент їх здійснення. Ці витрати зазвичай складаються з витрат на заробітну плату, матеріали для ремонту та комплектуючі деталі.

Другий напрямок стосується витрат на часткову заміну елементів основних засобів, коли це дозволяє збільшити інтервал між замінами. Якщо витрати відповідають умовам визнання, то ці витрати включаються до балансової вартості об'єкта основних засобів, при цьому вартість заміненних частин повинна бути виведена з балансу, і замінений елемент визнається як окремий актив.

Третій напрямок охоплює витрати на технічні огляди, що проводяться для виявлення несправностей в обладнанні. Такі витрати включаються до балансової

вартості основних засобів, а вартість витрат на попередній огляд, що вже враховувалася, списується.

Описаний порядок обліку та оцінки витрат в МСБО №16 є досить загальним і потребує високої кваліфікації бухгалтера чи керівника для вибору оптимального методу обліку та оцінки подальших витрат, з урахуванням очікуваних результатів від виконаних робіт. З огляду на необхідність гармонізації національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, в Україні доцільно було б застосовувати підхід, що передбачає коригування балансової (залишкової) вартості основних засобів після витрат на поліпшення та ремонти, аналогічно нормам, зазначеним у МСБО №16. Такий підхід дозволив би забезпечити більшу точність в оцінці вартості об'єктів і врахувати ефективність проведених робіт.

У Сполучених Штатах витрати на утримання основних засобів визнаються і включаються до їх вартості, якщо виконано одну з трьох умов: по-перше, збільшення терміну корисного використання об'єкта; по-друге, збільшення його продуктивності та обсягів виробництва; по-третє, покращення якості виробленої продукції. Таким чином, витрати на капітальний ремонт об'єкта, що призводять до збільшення продуктивності, терміну експлуатації або покращення якості товарів, включаються до вартості поліпшеного активу. В результаті цього зменшується накопичений знос, а залишкова вартість основних засобів зростає. Всі інші витрати, які пов'язані з утриманням активів і не відповідають наведеним умовам, визнаються як витрати поточного періоду [47].

Ці критерії є обґрунтованими і деталізованими, оскільки вони значно полегшують ідентифікацію виконаних робіт та облік витрат. Такий підхід варто врахувати для вдосконалення української системи бухгалтерського обліку, попередньо розширивши перелік умов, за якими витрати на утримання можуть бути включені до вартості поліпшених об'єктів. Більшість іноземних компаній встановлюють власні ліміти витрат, перевищення яких призводить до капіталізації витрат, тобто включення їх до вартості основних засобів, а витрати, що не перевищують встановлену межу, відносяться до витрат поточного періоду.

Ця практика є цікавою, проте наразі не є застосовною в Україні через національні законодавчі та нормативні вимоги щодо обліку.

Учені, що займаються питаннями обліку та аналізу, мають різні підходи до методики оцінки вартості основних засобів після поліпшення. Наприклад, П. Круш, В. Подвігіна та О. Клименко вважають, що залежно від характеру витрат на поліпшення об'єкта, витрати довготривалого використання повинні капіталізуватися, тобто включатися до витрат періоду через амортизацію поліпшеного активу.

Якщо витрати не мають характеру довгострокового використання, то вони не впливають на оцінку поліпшених об'єктів і відносяться до витрат звітного періоду [19, с.50-51]. Проте, незважаючи на привабливість цього підходу, автори не надають чітких рекомендацій щодо віднесення витрат до категорії довгострокових, що ускладнює практичне застосування даної концепції.

Інша група дослідників, до якої входять Т. Войтенко, Д. Костюк, О. Піроженко [3, с.127-128] відносить до робіт з поліпшення ті заходи, які спрямовані на збільшення або відновлення майбутніх економічних вигід від використання об'єкта. Вони вважають, що основним чинником, який впливає на вартість поліпшеного об'єкта, є характер здійсненого поліпшення. За їхньою точкою зору, збільшення первісної вартості основних засобів відбувається за рахунок витрат на модернізацію, модифікацію, реконструкцію, добудову або дообладнання. Водночас, ремонт і технічне обслуговування не змінюють вартість поліпшеного об'єкта. Однак спроба авторів віднести до поліпшення заходи, що спрямовані лише на підтримку або відновлення робочого стану основного засобу, виглядає сумнівною. Адже ці заходи орієнтовані на відновлення первісних економічних вигід без покращення характеристик об'єкта, тому вони не повинні включатися до вартості поліпшеного активу.

І. Павлюк, з іншого боку, доводить, що до поліпшення основних засобів можна віднести не тільки реконструкцію, модернізацію та технічне переозброєння, але й поточний та капітальний ремонти, якщо вони призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувались від

використання цих об'єктів [29, с.50]. Цей підхід виглядає більш обґрунтованим, оскільки враховує всі аспекти, які можуть вплинути на ефективність використання основних засобів.

Згідно з І. Павлюком, витрати на поліпшення та, за певних умов, на капітальні ремонти, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід від використання об'єкта, слід накопичувати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», використовуючи відповідні субрахунки, що відповідають вимогам чинного законодавства. Витрати на інші види ремонту та технічного обслуговування повинні списуватись на рахунки витрат, такі як: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо. Таку методику обліку підтримують такі автори, як П. Круш, В. Подвігіна та Т. Войтенко.

І. Павлюк також підкреслює важливість «введення додаткового субрахунку 156 до рахунку 15 «Капітальні інвестиції», який має бути названий «Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів». Після введення поліпшеного об'єкта в експлуатацію, він пропонує збільшувати балансову вартість всієї групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт, на суму, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів. Однак залишок суми, що не перевищує 10 %, рекомендується списувати на витрати звітного періоду підприємства, не включаючи її до вартості обладнання» [29, с.52].

Незважаючи на привабливість цієї ідеї, є сенс погодитись з автором стосовно застосування балансової вартості (замість первісної чи переоціненої) для збільшення вартості основних засобів на суму витрат з поліпшення, а також щодо введення субрахунку 156 «Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів». Однак використання 10 % ліміту виглядає не зовсім доцільним, оскільки групи основних засобів, як визначено в Податковому кодексі, вже сформовані з урахуванням мінімальних строків корисного використання об'єктів. Тому доцільніше було б відносити всі витрати на поліпшення об'єкта

без застосування вартісного ліміту на субрахунок 156, за умови збільшення майбутніх економічних вигід від його використання.

При виконанні робіт з реконструкції та поліпшення необоротних активів раціональним є визначення 10 % ліміту витрат, який передбачений податковим обліком, для кожного об'єкта окремо. Сума перевищення цього ліміту повинна включатися до балансової вартості конкретного поліпшеного об'єкта. Для цього він пропонує використовувати транзитні рахунки, на яких накопичуватимуться витрати в межах 10 % від балансової вартості необоротних матеріальних активів на початок звітного періоду. При цьому перевищену суму слід списувати на рахунки 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» [8, с.24-31]. Однак, аналізуючи цей підхід, можна зробити висновок, що немає нагальної потреби поєднувати бухгалтерський і податковий облік поліпшення основних засобів, застосовуючи транзитні рахунки. Також не варто ускладнювати процес бухгалтерського обліку списанням витрат з використанням 10 % межі, оскільки мета бухгалтерського обліку значно відрізняється від податкового, адже основною його метою є визначення фінансових результатів діяльності підприємства.

Є. Свідерський і Д. Свідерський підтримують ідею відкриття окремого субрахунку до рахунку 15 «Капітальні вкладення» для обліку витрат на поліпшення основних засобів, окрім витрат на їх ремонт. Вони також пропонують введення окремого рахунку для обліку витрат на ремонт основних засобів [43, с.15-21]. Однак, хоча ідея створення окремого субрахунку для обліку витрат на поліпшення основних засобів виглядає обґрунтованою, необхідність окремого рахунку для обліку витрат на ремонт є сумнівною. Це пов'язано з тим, що в чинній системі обліку вже є механізм для списання витрат на ремонт на витрати звітного періоду, що дозволяє уникнути створення додаткових рахунків.

Особливості визнання та обліку витрат на поліпшення і ремонти основних засобів, що випливають з наведених підходів, відображені в таблиці 2.1. Для забезпечення більш об'єктивної оцінки та обліку витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом основних засобів, пропонується внести зміни до

чинної системи бухгалтерського та податкового обліку в Україні. Зокрема, необхідно передбачити в національних регламентах можливість відносити до витрат на поліпшення не тільки капітальні ремонти та технічне обслуговування, а й поточні ремонти, якщо їх виконання призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання такого об'єкта. Це стосується випадків, коли проведення робіт має елементи модернізації чи модифікації окремих частин об'єкта основних засобів.

Таблиця 2.1

**Особливості визнання та обліку витрат
на поліпшення і ремонти основних засобів**

Нормативно-правовий документ (група авторів)	Критерії визнання витрат	Вплив на вартість основних засобів витрат	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат
НП(С)БО 7	Збільшення майбутніх економічних вигід, очікуваних від використання об'єкта	Збільшують первісну вартість об'єкта	Дт 152 Кт 10, 23, 63, 685, 66 та ін.
Методичні рекомендації № 561	Підтримання об'єкта у робочому стані та забезпечення майбутніх економічних вигід	Не включаються у вартість об'єкта, а списуються на витрати періоду	Дт 92, 91, 93, 94 Кт 20, 23, 63, 685, 66 та ін.
Методичні рекомендації Мінфіну України	Збільшення майбутніх економічних вигід, перенесення очікуваних від використання об'єкта	Збільшують первісну вартість об'єкта	Дт 152 Кт 10
МСФЗ (IAS) 16	Наявність ймовірності отримання майбутніх економічних вигід, достовірність оцінки витрат	Включаються у балансову вартість об'єкта	Дт «Витрати» Кт «Матеріали», «Зарплата», «Розрахунки з підрядниками»
GAAP США	Направлені на створення майбутніх вигід, збільшення терміну експлуатації	Збільшують амортизовану вартість об'єкта	Дт «Основні засоби» Кт «Матеріали», «Заробітна плата», «Розрахунки з підрядниками»
Податковий кодекс України	Капітальний або поточний характер витрат	Капітальні збільшують вартість об'єкта, поточні списуються на витрати	Дт 152 Кт 10 або Дт 92, 91, 93, 94 Кт 20, 23, 63, 685, 66

Крім того, необхідно впорядкувати критерії для ідентифікації витрат, понесених підприємством, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід від поліпшення об'єкта основних засобів. Важливо додати до існуючих умов, визначених у Методичних рекомендаціях №561, нові критерії, серед яких: зростання очікуваного терміну корисного використання об'єкта, збільшення кількості та/або якості продукції, що виробляється за допомогою цього об'єкта, а також зменшення первісно оцінених виробничих витрат. Ці доповнення дозволять створити більш чітку та узгоджену основу для визнання витрат на поліпшення основних засобів і забезпечити більшу прозорість у веденні обліку.

Зменшення витрат на утримання та експлуатацію поліпшеного об'єкта, підвищення ефективності використання ресурсів при застосуванні оновленого обладнання, а також зниження негативного впливу на навколишнє середовище – це важливі фактори, які необхідно враховувати при оцінці поліпшень основних засобів. Для цього пропонується:

1. Внести до НП(С)БО №7 рекомендований перелік критеріїв, зазначених у Методичних рекомендаціях №561, які сприяють збільшенню майбутніх економічних вигід від подальшого використання основних засобів.
2. Змінити нормативні акти таким чином, щоб витрати на поліпшення, а також ремонти, що ведуть до поліпшення, враховувалися не за первісною або переоціненою, а за балансовою (залишковою) вартістю об'єкта. Це обґрунтовано тим, що після певного періоду експлуатації об'єкта, коли вже нарахована амортизація, його початкова вартість зменшується до залишкової. Застосування цього підходу дозволить уникнути штучного завищення первісної вартості активів і забезпечить більш точне визначення амортизаційних відрахувань.
3. Розвивати методику обліку витрат на поліпшення основних засобів, зокрема пропонується введення додаткових субрахунків до рахунку 15 «Капітальні інвестиції», зокрема:
 - 156 «Поліпшення основних засобів»
 - 157 «Поліпшення інших необоротних матеріальних активів»

4. Відкривати на великих промислових підприємствах аналітичні рахунки третього порядку за напрямками витрат на поліпшення. Наприклад:

- 1561 «Модернізація»
- 1562 «Модифікація»
- 1563 «Добудова (надбудова)»
- 1564 «Дообладнання»
- 1565 «Реконструкція»
- 1566 «Технічне переозброєння»
- 1567 «Заміна окремих частин обладнання»
- 1568 «Впровадження ефективнішого технологічного процесу»
- 1569 «Поточний ремонт з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта»
- 1570 «Капітальний ремонт з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта»
- 1571 «Технічне обслуговування з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта»
- 1572 «Інші види поліпшення основних засобів».

Ці кроки дозволять удосконалити облік витрат на поліпшення основних засобів і забезпечити більш чітке розподілення витрат за різними видами поліпшень, що, в свою чергу, забезпечить прозорість та точність фінансової звітності.

2.3. Управлінський облік витрат на поліпшення необоротних активів

Управлінський облік витрат на поліпшення необоротних активів (НА) є складовою системи внутрішнього обліку підприємства, що забезпечує керівництво релевантною інформацією для прийняття рішень щодо ефективного використання та відновлення довгострокових ресурсів. Поліпшення необоротних активів передбачає здійснення витрат, спрямованих на підвищення функціональних, економічних або технічних характеристик об'єкта, зокрема

збільшення строку корисного використання, продуктивності або зменшення операційних витрат у майбутньому.

На відміну від фінансового обліку, управлінський облік витрат на поліпшення має не лише документально підтверджувати фактичне здійснення витрат, але й обґрунтовувати їхню доцільність, порівнюючи альтернативні варіанти використання ресурсів. Він охоплює як прямі витрати (матеріали, оплата праці, послуги підрядників), так і непрямі (загальновиробничі витрати, накладні витрати), пов'язані з реалізацією заходів із модернізації, реконструкції чи добудови активів.

У рамках управлінського обліку доцільно використовувати такі інструменти:

- Бюджетування капітальних інвестицій, що дозволяє порівнювати планові та фактичні витрати за статтями та об'єктами;
- Система центрів відповідальності, де витрати фіксуються за підрозділом, відповідальним за ініціацію або виконання поліпшення;
- Аналіз «витрати – вигоди» (cost-benefit analysis), що дозволяє оцінити економічну доцільність інвестицій у покращення НА;
- Калькулювання за замовленнями або проектами, у разі реалізації складних модернізаційних заходів.

Бюджетування капітальних інвестицій є ключовим інструментом управлінського обліку, що забезпечує стратегічне планування та контроль витрат на поліпшення основних засобів. Цей процес передбачає складання попередніх фінансових планів (бюджетів) щодо здійснення витрат на модернізацію, реконструкцію, технічне переоснащення та інші заходи, що призводять до збільшення корисності або продуктивності основних засобів.

Основними завданнями бюджетування є:

- визначення очікуваних витрат за кожним проектом поліпшення;
- оцінка фінансової доцільності інвестицій на основі показників ефективності (NPV, IRR, ROI);

- формування лімітів фінансування та контроль виконання запланованих заходів;
- порівняння фактичних витрат із затвердженим бюджетом для аналізу відхилень.

Бюджет, як правило, складається в розрізі: об'єктів поліпшення (наприклад, модернізація цеху, реконструкція складу); статей витрат, що можуть включати: витрати на матеріали та обладнання; оплата праці персоналу та підрядників; проектно-кошторисна документація; витрати на демонтаж, логістику, сертифікацію; непередбачені витрати (резерв на ризики). До прикладу розглянемо реалізований проект з реконструкції виробничої бази, метою якого було технічне переоснащення бетонозмішувального вузла та оновлення інженерних мереж. Для управління витратами на даний проект підприємством було впроваджено бюджет капітальних інвестицій, який передбачав деталізацію витрат за статтями та контроль реалізації на кожному етапі (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Бюджет поліпшення основного засобу

Стаття витрат	Планова сума, грн	Фактична сума, грн	Відхилення, грн	Коментар
Закупівля обладнання	2 100 000	2 150 000	+50 000	Коливання курсу валюти
Проектна документація	150 000	145 000	-5 000	Економія за рахунок аутсорсингу
Монтажні роботи	850 000	910 000	+60 000	Роботи тривали довше
Пуско-налагоджувальні роботи	200 000	190 000	-10 000	Власними силами
Непередбачені витрати (резерв 5%)	165 000	0	-165 000	Не використано
Разом	3 465 000	3 395 000	-70 000	Бюджет виконано з економією

Зазначимо, що бюджет виконує не лише планову, а й контрольну функцію. Після завершення проекту поліпшення проводиться порівняльний аналіз «план-факт», який дозволяє:

- виявити відхилення за обсягом і структурою витрат;

- встановити причини перевищення або економії бюджету;
- прийняти коригувальні управлінські рішення (наприклад, змінити підрядника або уточнити нормативи витрат на майбутні проекти).

У сучасних умовах бюджетування капітальних інвестицій інтегрується з ERP-системами (наприклад, SAP, Oracle), що забезпечує автоматизований облік фактичних витрат, формування звітності та аналітики. Це дозволяє оперативно контролювати витрати на поліпшення основних засобів і вчасно реагувати на відхилення.

Так, при використанні ERP-системи отримано інтегрований бюджет капітальних інвестицій у ERP-системі:

1. Структура ERP-моделі бюджетування

- Модуль: Управління основними засобами (Fixed Assets)
- Процес: Капітальне будівництво / модернізація
- Об'єкт: Виробнича лінія бетонного цеху (ОЗ № 102378)
- Бюджетна стаття: Поліпшення основних засобів
- Центр відповідальності: Виробничий підрозділ №3

Таблиця 2.3

2. ERP-таблиця бюджету (вивантаження з системи)

Код бюджету	Стаття витрат	Код статті ERP	План, грн	Факт, грн	Відхилення	Коментар
CAPEX-2024-01	Обладнання (імпорт)	203.01	1800000	1850000	+50 000	Різниця в курсі EUR
CAPEX-2024-01	Монтажні роботи	204.02	600 000	620 000	+20 000	Затримка постачання
CAPEX-2024-01	Інжиніринг і супровід	207.04	90 000	85 000	-5 000	Аутсорсинг дешевший
CAPEX-2024-01	Навчання персоналу	209.03	30 000	28 500	-1 500	Онлайн-формат
CAPEX-2024-01	Резерв непередбачених витрат	299.99	130 000	0	-130 000	Не використано
—	Усього	—	2650 000	2583 500	-66 500	В межах бюджету

3. Інструменти інтеграції у ERP-системі

- Workflow-схема узгодження бюджету: погодження бюджету керівником підрозділу, головним бухгалтером і фінансовим директором.
- Контроль по аналітиці: автоматичне блокування перевитрат у модулі фінансового контролю.
- Звітність «План-факт»: автоматичне формування в реальному часі за центрами витрат та проектами.
- Система алертів: повідомлення про відхилення $>5\%$ від бюджету надсилаються відповідальному менеджеру.

У результаті використання ERP системи зменшено час на підготовку бюджету на 35% завдяки шаблонам в ERP; забезпечено прозорий контроль на всіх етапах реалізації проекту; виявлено можливості економії за рахунок точного моніторингу витрат; полегшено аудит та внутрішній контроль завдяки централізованому доступу до первинних документів і аналітики.

Бюджетування капітальних інвестицій – це ефективний інструмент управлінського контролю, що дозволяє не лише планувати витрати на модернізацію та реконструкцію, але й своєчасно ідентифікувати відхилення, причини перевитрат і потенціал економії. Інтеграція бюджетування з ERP-системами забезпечує автоматизацію процесів обліку, формування звітності «план-факт», контроль перевитрат та підвищує оперативність управлінських дій. ERP-середовище дозволяє об'єднати бюджетну інформацію, первинні документи, контрольні алгоритми та систему відповідальності в єдиному цифровому просторі. Впровадження ERP-бюджетування дозволяє скоротити адміністративні витрати, підвищити точність планування та створити умови для своєчасного фінансового реагування на зміни в реалізації інвестиційних проектів.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.1. Аналітичне обґрунтування вибору методів відтворення основних засобів

Правильний та економічно обґрунтований вибір методів відтворення основних засобів при управлінні їх відтворенням має дуже важливе значення для підвищення ефективності господарської діяльності організації.

Багато питань управління відтворенням основних засобів у науковому та практичному плані залишаються недостатньо опрацьованими. Існуюча методологічна основа управління відтворенням основних засобів була розроблена за умов планової економіки. Процес відтворення основних засобів суттєво ускладнився, а рівень методологічного забезпечення управління цим процесом значно відстав від потреб практичної діяльності організацій. У зв'язку з цим подальший розвиток методичного інструментарію економічного обґрунтування вибору методу відтворення основних засобів організації, з урахуванням переходу до інноваційного шляху розвитку економіки, набуває важливого загальноекономічного значення.

Більшість вітчизняних та зарубіжних економістів при дослідженні економічного обґрунтування вибору методів відтворення основних засобів спираються на математичну модель задачі заміни обладнання, розроблену американськими математиками Р. Беллманом і С. Дрейфусом. Застосування зазначеної моделі на практиці для прийняття оптимального управлінського рішення щодо вибору методів відтворення пов'язане з великим обсягом обчислень та труднощами у виборі значень параметрів і коефіцієнтів, що впливають на інтенсивність фізичного та морального зносу обладнання [51].

На основі фінансових звітів ТОВ «Тернопільбуд» за 2023 і 2024 роки, отримано наступні результати аналізу ефективності використання основних засобів:

1. Динаміка основних засобів:

- Первісна вартість (рядок 1011): зросла з 415 553 тис. грн до 436 754 тис. грн (+21 201 тис. грн, або +5,1%).
- Знос (рядок 1012): збільшився з 225 734 тис. грн до 245 679 тис. грн (+19 945 тис. грн, або +8,8%).
- Залишкова вартість (рядок 1010): зросла з 189 819 тис. грн до 191 075 тис. грн (+1 256 тис. грн, або +0,7%).

2. Коефіцієнти ефективності

1. Коефіцієнт зносу:

$$2023 = 225734 / 415553 = 0,543(54,3\%),$$

$$2024 = 245679 / 436754 = 0,562(56,2\%)$$

2. Коефіцієнт оновлення:

$$\text{Коефіцієнт оновлення} = (436754 - 415553) / 415553 = 5,1\%$$

3. Фондовіддача:

$$2023 = 472442 / 189819 = 2,49,$$

$$2024 = 265807 / 191075 = 1,39$$

4. Рентабельність основних засобів:

$$2023 = 10665 / 189819 = 5,6\%,$$

$$2024 = 7493 / 191075 = 3,9\%$$

Первісна вартість основних засобів зросла на 5,1%, однак зростання зносу (+8,8%) переважає. Це свідчить про недостатній рівень модернізації або введення нових, більш ефективних активів. Коефіцієнт зносу підвищився з 54,3% до 56,2%, що означає старіння обладнання. Висока частка зношених основних засобів знижує виробничу ефективність та може спричинити збільшення витрат на ремонт і обслуговування. Зниження фондовіддачі з 2,49 до 1,39 вказує на те, що кожна гривня основних засобів у 2024 році приносить значно менше доходу. Це може бути результатом зниження попиту, зменшення обсягів замовлень або неефективного завантаження виробничих потужностей. Зниження з 5,6% до 3,9% вказує, що прибуток на одиницю основних засобів скорочується, навіть попри майже незмінний обсяг активів. Це може бути пов'язано як із зменшенням доходу, так і з недостатнім контролем витрат. Падіння чистого доходу (на 44%)

за рік – це суттєвий сигнал про необхідність стратегічного перегляду діяльності підприємства – можливо, потрібно диверсифікувати продукцію чи ринки збуту.

Підприємству доцільно:

- 1) Прискорити оновлення основних засобів: інвестувати в нове, більш енергоефективне обладнання; використовувати фінансовий лізинг або грантові програми для модернізації активів; спрямувати частину прибутку на капітальні інвестиції, оскільки є стабільний нерозподілений прибуток.
- 2) Оптимізувати використання існуючих активів: провести аналіз завантаженості виробничих потужностей; скоригувати графік роботи обладнання, щоб уникнути простоїв; використовувати цифрові інструменти для моніторингу ефективності кожної одиниці обладнання.
- 3) Підвищити доходи підприємства: збільшити маркетингову активність для залучення нових клієнтів; вийти на нові регіональні ринки або розширити спектр продукції; впровадити системи контролю за ціноутворенням та контрактами.
- 4) Знизити витрати на обслуговування старого обладнання: запровадити програму планового технічного обслуговування; визначити економічно недоцільні активи та вивести їх з експлуатації.
- 5) Покращити фінансове планування: впровадити контрольні точки для оцінки ефективності інвестицій у основні засоби; аналізувати кожну статтю витрат у зв'язку з продуктивністю основних засобів.

На нашу думку, методичний інструментарій економічного обґрунтування вибору методу відтворення основних засобів організації має забезпечувати оптимізацію витрат на відтворення основних засобів з урахуванням наявності матеріальних, трудових, фінансових ресурсів організації та рівня конкуренції в галузі, і водночас бути простим у практичному застосуванні.

Метою методики є пошук ефективного способу управління витратами на відтворення основних засобів, при якому часткове і повне відшкодування зносу основних засобів відбувалося б своєчасно і з максимальним економічним ефектом для організації.

Розробка методики, на нашу думку, зводиться до наступного алгоритму (табл. 3.1). Формування цілей відтворення основних засобів відповідно до цілей і завдань організації. На цьому етапі розробляються базові сценарії відтворення об'єктів основних засобів у різних варіантах: ліквідація непотрібних об'єктів; ремонт/реконструкція об'єктів; придбання нових об'єктів (у т. ч. придбання в лізинг і в кредит); передача в оренду наявних об'єктів основних засобів тощо.

Аналіз стану відтворення основних засобів слід проводити у розрізі кожного окремого об'єкта оновлення (окремої машини, лінії, комплексу, структурного підрозділу підприємства) з точки зору їх затребуваності у виробничому процесі.

Вихідними даними для економічного обґрунтування методів відтворення основних засобів є визначення необхідної суми капіталовкладень за різними методами відтворення. Порівнюються рівень інвестицій за різними проектами та рівень можливої їх дохідності.

Дослідження технічних, фінансових та інших можливостей інвестування у відтворення основних засобів. Визначення максимального обсягу інвестицій здійснюється, виходячи з фінансово-економічного стану підприємства, а також можливостей залучення кредитних ресурсів підприємством.

Таблиця 3.1

Загальний алгоритм методики вибору методів відтворення основних засобів

№	Етап алгоритму	Зміст
1	Формування цілей відтворення основних засобів	Визначення цілей відповідно до стратегії та завдань підприємства
2	Розробка базових сценаріїв відтворення	Варіанти: ліквідація непотрібних об'єктів, ремонт/реконструкція, придбання нових (в т.ч. лізинг/кредит), оренда тощо
3	Аналіз стану відтворення кожного окремого об'єкта	Оцінка затребуваності машин, ліній, комплексів або підрозділів у виробничому процесі
4	Економічне обґрунтування методів відтворення	Визначення обсягу капіталовкладень для кожного методу та порівняння рівня інвестицій і потенційної дохідності
5	Оцінка технічних, фінансових та інших можливостей інвестування	Визначення максимально можливого обсягу інвестицій з урахуванням фінансового стану та можливостей залучення кредитних ресурсів

Визначення порівняльної ефективності методів відтворення основних засобів та визначення ресурсної і технічної здійсненності, на нашу думку, слід здійснювати на основі певних критеріїв. Як критерії вибору методів відтворення основних засобів використовуються такі показники, як:

- мінімальна собівартість одиниці продукції, робіт, послуг, вироблених за допомогою основних засобів (за вирахуванням амортизації);
- максимальна рентабельність;
- мінімальні питомі витрати на придбання та експлуатацію;
- максимальний прибуток;
- максимальний чистий дисконтований дохід;
- максимальний додатковий грошовий потік;
- мінімальна вартість капіталу, інвестованого у відтворення;
- мінімальна ціна споживання основних засобів (див. табл. 3.2).

Критерії вибору методів відтворення основних засобів і показники, що визначають їхню сутність, подані за ступенем актуальності застосування в методиці залежно від стадій розвитку організації. У правих комірках таблиці відображено ступінь актуальності кожного показника на відповідній стадії (А – найбільш актуальний критерій; В – актуальний критерій; С – найменш актуальний критерій).

На нашу думку, застосування зазначених критеріїв вибору методів відтворення основних засобів дозволить оперативно ухвалювати економічно обґрунтовані управлінські рішення.

У методичному аспекті при критеріальному виборі методів відтворення основних засобів найбільший інтерес становить розрахунок ціни споживання основних засобів залежно від методів їх відтворення.

На нашу думку, ціну споживання основних засобів можна розрахувати наступним чином:

1) При придбанні нової техніки:

$$Ц_{\text{спож}} = Ц_{\text{нт}} + (\Sigma (З_{\text{ПЕР}} + З_{\text{ЗП}} + З_{\text{РЕМ}} + З_{\text{ПР}} + З_{\text{ПОД}}) / (1 + E)^t) - (A_i / (1 + E)^t), \quad (1)$$

Таблиця 3.2

Критеріальний вибір методів відтворення основних засобів

Показники	Критерій оптимальності методу / варіанта відтворення	Сутність показника	Ступінь актуальності: впровадження	Ступінь актуальності: зрілість
Собівартість одиниці продукції (без амортизації)	Мінімальне значення	Характеризує ефективність використання ресурсів та вплив ОЗ на собівартість продукції	A	B
Рентабельність основних засобів	Максимальне значення	Відображає прибутковість вкладень у необоротні активи	A	A
Витрати на утримання та експлуатацію ОЗ	Мінімальне значення	Визначає поточні витрати на забезпечення функціонування ОЗ	C	A
Прибуток	Максимальне значення	Відображає загальний фінансовий результат діяльності підприємства	C	B
Чистий дисконтований дохід (NPV)	Максимальне значення	Оцінює ефективність інвестицій з урахуванням вартості грошей у часі	B	A
Додатковий грошовий потік	Максимальне значення	Визначає приріст ліквідності підприємства внаслідок інвестицій у поліпшення ОЗ	C	B
Вартість капіталу, інвестованого у відтворення	Мінімальне значення	Характеризує витрати на залучення фінансування для відновлення/модернізації	C	C
Ціна споживання основних засобів	Мінімальне значення	Включає витрати протягом усього життєвого циклу об'єкта	C	B
Розрахунковий коефіцієнт ефективності	Максимальне або мінімальне значення (залежно від методики)	Узагальнений показник економічної доцільності інвестицій	C	C

2) При проведенні модернізації:

$$Ц_{\text{сп. мод.}} = Ц_{\text{мод}} + (\Sigma (З'_{\text{ПЕР}} + З'_{\text{ЗП}} + З'_{\text{РЕМ}} + З'_{\text{ПР}} + З'_{\text{ПОД}})) / (1 +$$

$$E)^t) - (A_i / (1 + E)^t), \quad (2)$$

3) При проведенні капітального ремонту:

$$Ц_{\text{сп. кр.}} = Ц_{\text{кр}} + (\Sigma (З''_{\text{ПЕР}} + З''_{\text{ЗП}} + З''_{\text{РЕМ}} + З''_{\text{ПР}} + З''_{\text{под}}) / (1 + E)^t) - (A_i / (1 + E)^t), \quad (3)$$

4) При модернізації та капітальному ремонті:

$$Ц_{\text{сп. мод. кр.}} = Ц_{\text{кр}} + Ц_{\text{мод}} + (\Sigma (З'''_{\text{ПЕР}} + З'''_{\text{ЗП}} + З'''_{\text{РЕМ}} + З'''_{\text{ПР}} + З'''_{\text{под}}) / (1 + E)^t) - (A_i / (1 + E)^t), \quad (4)$$

де:

- $Ц_{\text{сп. н. т.}}$, $Ц_{\text{сп. мод.}}$, $Ц_{\text{сп. кр.}}$ – ціна споживання відповідно нової техніки, модернізованої техніки та після капітального ремонту.
- $З_{\text{ПЕР}}$, $З'_{\text{ПЕР}}$, $З''_{\text{ПЕР}}$ – витрати на паливно-енергетичні ресурси.
- $З_{\text{ЗП}}$, $З'_{\text{ЗП}}$, $З''_{\text{ЗП}}$ – витрати на заробітну плату з відрахуваннями.
- $З_{\text{РЕМ}}$, $З'_{\text{РЕМ}}$, $З''_{\text{РЕМ}}$ – витрати на ремонти.
- $З_{\text{ПР}}$, $З'_{\text{ПР}}$, $З''_{\text{ПР}}$ – інші витрати, пов'язані з експлуатацією.
- $З_{\text{под}}$ – сума податкових платежів.
- A_i – річна сума амортизаційних відрахувань.
- E – норма дисконтування.
- t – рік експлуатації.

Якщо нова техніка, придбана в рамках відтворення основних засобів, має іншу продуктивність, то ціну споживання потрібно визначати на одиницю продукції.

Відтворення основних засобів доцільно здійснювати тим методом, при якому спостерігається мінімальна ціна споживання основних засобів і найнижча собівартість одиниці продукції за визначений період часу.

Критерієм вибору методу є момент, коли питомі дисконтовані витрати на одиницю продукції є мінімальними при незмінній продуктивності основного засобу.

Розглянемо порядок розрахунку коефіцієнта ефективності, запропонованого на основі загальновідомих показників оцінки інвестицій. Дані

показники наведено у таблиці 3.3 з відповідними формулами для обчислення та результатами.

Таблиця 3.3

Методика визначення розрахункового коефіцієнта ефективності

Показник	Формула розрахунку	Отримане значення	Оптимальне значення	Базове значення	Розрахунковий коефіцієнт
Чистий дисконтований дохід (ЧДД, NPV)	$NPV = \sum (R_t / (1 + E)^t) - IC$		$NPV > 0$	NPV_6	$KNPV = NPV / NPV_6$
Індекс доходності інвестицій	$DPI = \sum (R_t / (1 + E)^t) / IC$		$DPI > 1$	$DPI_6 = 1$	$KDPI = DPI - DPI_6$
Строк окупності	$T_c = n$, при якому $\sum (R_t / (1 + E)^t) \geq IC$		Мінімальний	$T_{c6} = 3$ роки	$KT_c = T_c / T_{c6}$
Розрахунковий коефіцієнт ефективності	$K = KNPV + KDPI + KT_c$		Максимум		

Базові значення показників обираються з використанням статистичних даних. Базове значення чистого дисконтованого доходу визначається залежно від регіону, в якому приймається управлінське рішення. Базове значення індексу доходності інвестицій встановлюється як одиниця, з метою приведення показника до розрахункового значення. Нормативний строк окупності інвестиційного проєкту приймається рівним 3 рокам.

Найбільш ефективним визнається той проєкт, у якого розрахунковий коефіцієнт ефективності є найбільшим.

Оскільки жоден з перелічених критеріїв не є достатнім самостійно, управлінське рішення повинно прийматися з урахуванням усіх зазначених критеріїв, а також стратегічних цілей організації.

Додатковий грошовий потік ($\Delta ДП$), який формується залежно від обраного методу відтворення основних засобів, розраховується за формулою:

$$\Delta ДП = \Delta З_{ам} - \Delta З_{кр} - З_{зал} - З_{ор} \pm \Delta З_{то} \pm \Delta ОЗ \pm \Delta З_{под}$$

де:

$\Delta З_{ам}$ – зміна витрат на амортизацію основних засобів;

$\Delta OЗ$ – зміна вартості основних засобів;

$\Delta З_{то}$ – зміна витрат на обслуговування, технічне обслуговування та поточний ремонт;

$\Delta З_{кр}$ – зміна витрат на капітальний ремонт;

$\Delta З_{под}$ – зміна суми податку на майно та податку на прибуток;

$З_{зал}$ – витрати на залучення оборотних коштів;

$З_{ор}$ – витрати на оренду основних засобів.

Метод, що забезпечує найбільший приріст $\Delta ДП$ у довгостроковому періоді з урахуванням ставки дисконтування, вважається найбільш доцільним.

У разі обмеженого фінансування доцільно обрати компромісний варіант, враховуючи можливі ризики та побічні ефекти.

3.2. Аудит витрат на ремонти та поліпшення основних засобів: інструментарій та практичні аспекти

Основні засоби є важливою складовою активів більшості підприємств. Рівень технічної оснащеності виробничого процесу забезпечується через регулярні ремонти та поліпшення. Важливим етапом аудиторської перевірки є аналіз витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Тому, перед початком перевірки, аудитору слід точно визначити джерела інформації, які будуть використовуватись у процесі аудиту. Ці джерела можна поділити на нормативно-правові документи (закони, постанови, інструкції, положення тощо) та безпосередні аудиторські докази. До останніх належать накази щодо облікової політики підприємства, зокрема щодо витрат на ремонт і поліпшення основних засобів, а також накази керівництва про виведення основних засобів з експлуатації. Крім того, важливими є розпорядження керівника, що дозволяють встановити характер робіт, що виконуються, а також первинні документи, які визначають якість ремонту та реконструкції основних засобів, витрати праці та матеріалів на ці роботи. Порівняння даних регістрів з первинними документами

дозволяє перевірити відповідність фактичних показників встановленим нормативам. Звітність підприємства надає інформацію про залишки основних засобів, їх зміни за рік, суми переоцінки, вибуття та амортизацію. Також враховуються матеріали попередніх перевірок для оцінки виконання рекомендацій та усунення недоліків, а результати опитувань працівників підприємства чи сторонніх осіб можуть дати додаткові докази про виконану роботу.

Аудитор має розуміти, що капітальний ремонт передбачає заміну всіх зношених вузлів і деталей, зазвичай із розбиранням об'єкта. Капітальні ремонти проводяться рідше, ніж раз на рік. Поточний ремонт полягає у виправленні або заміні окремих деталей для забезпечення нормальної роботи об'єкта основних засобів.

Аудиторська перевірка даного питання розпочинається з перевірки правильності складання планів ремонту та кошторисно-технічної документації. В процесі аудиту ремонту основних засобів необхідно переконатись у коректності складання плану, який визначає види основних засобів, що підлягають ремонту, а також фінансові витрати, виходячи із системи планово-попереджувальних ремонтів [2]. Ця система повинна бути розроблена на підприємстві з урахуванням технічних характеристик основних засобів, умов їх експлуатації та інших чинників. План ремонту має включати обслуговування основних засобів, поточний і середній ремонт, а також капітальний та складний ремонт окремих об'єктів основних засобів. Важливо, щоб план ремонту та система планово-попереджувального ремонту були затверджені керівником підприємства.

При перевірці правильності планування капітальних ремонтів аудиторі слід звернути увагу на наявність випадків розпорошення коштів на численні об'єкти та на те, чи були направлені кошти насамперед на найважливіші або перехідні об'єкти. Окрім того, важливо перевірити якість кошторисно-технічної документації. Це включає в себе перевірку, чи використовувались реальні

договірні ціни, норми витрат, тарифи, розцінки, прејскуранти та калькуляції, які передбачені для робіт з капітального ремонту.

Далі потрібно перевірити виконання плану поточного та капітального ремонту за період перевірки в натуральних показниках. Якщо по окремих об'єктах план не був виконаний або ремонтні роботи не були розпочаті, необхідно з'ясувати причини і встановити винних осіб [7]. На основі первинних документів необхідно перевірити, чи були правильно оприбутковані матеріальні цінності, отримані під час підготовки об'єктів до капітального ремонту. Аудитор повинен особливо ретельно перевірити не лише повноту оприбуткування, але й точність оцінки цих цінностей.

При виконанні капітального ремонту машин, обладнання та транспортних засобів господарським способом необхідно перевірити правильність списання матеріальних і трудових витрат на ремонтні роботи, а також виконання планового завдання щодо зниження вартості ремонту [23]. Для цього аудитор має порівняти первинні документи на відпуск матеріальних цінностей зі складу і наряди на виконання робіт, звертаючи увагу на найменування і кількість деталей, вузлів та інших запчастин, що були передбачені для капітального ремонту в кошторисно-технічній документації. У разі потреби аудитор може проводити контрольні заміри робіт на об'єктах капітальних і поточних ремонтів. За результатами таких замірів, як показує практика, часто виявляються невідповідності обсягів виконаних робіт, що може свідчити про незаконне списання матеріалів або завищення заробітної плати.

Перевіряючи правильність списання цегли при проведенні ремонтно-будівельних робіт, аудитор має враховувати ряд важливих вимог. Зокрема, необхідно перевірити, чи не порушується заборона на перевезення цегли навалом у відкритих машинах. Місця для розвантаження цегли повинні бути захищені від впливу вітру та атмосферних опадів. Крім того, важливо з'ясувати, чи не змішуються цегла різних марок, оскільки якщо це відбувається, дозування повинно здійснюватися за найнижчою маркою цегли.

При перевірці правильності списання паливних матеріалів необхідно переконатися, чи зазначаються фактичні витрати палива у рапортах роботи машин і чи порівнюються ці дані з нормами, а також з матеріально-технічними звітами. Окрім цього, слід порівняти фактичні витрати окремих видів нафтопродуктів з обсягами робіт, виконаних конкретними машинами чи механізмами.

Крім того, необхідно перевірити причини перевитрат матеріальних цінностей на складах, будівельних майданчиках та у місцях вивантаження. Важливо з'ясувати, чи немає на майданчику зіпсованих будівельних матеріалів, таких як бій цегли, затверділа цегла, розбиті сантехнічні прилади, браковані бетонні деталі або порушення правил перевезення та зберігання віконного скла. Кількість зіпсованих матеріалів, що зберігаються на складах або майданчиках, а також їх вартість повинні бути визначені аудитором разом з керівником відділу капітального будівництва та матеріально відповідальними особами. Результати цієї перевірки мають бути зафіксовані в проміжному акті.

Додатково слід перевірити, чи не відносяться витрати, які мають бути зараховані до капітальних вкладень або рахунків невиробничої сфери (наприклад, на дитсадки чи житлово-комунальне господарство підприємства), на рахунки капітального чи поточного ремонту.

Аудитор також має знати, що аналітичний облік витрат на ремонт ведеться в розрізі статей витрат для кожного об'єкта, що ремонтується, окремо для кожного місця (цехи, служби). Аудитор повинен перевірити, чи правильно зазначені в первинних документах шифри об'єктів, що ремонтуються, разом із витратами на матеріали, запчастини та нараховану зарплату.

В аудиторському висновку аудитор повинен надати рекомендації щодо ефективнішого використання фінансових ресурсів на проведення ремонтів, особливо в разі виявлення порушень. Рекомендації можуть базуватися на оптимальному співвідношенні різних видів ремонтів, зокрема, на доцільності використання засобів для поточних чи капітальних ремонтів, а також на недоцільності ремонту фізично й морально застарілого обладнання. Окрім того,

варто звернути увагу на доцільність застосування прискореної амортизації для окремих машин і обладнання, які в найближчому майбутньому можуть стати морально застарілими, що дозволить своєчасно врахувати необхідні витрати на їх заміну чи модернізацію.

Аудиторська програма з аудиту ремонтів та поліпшень основних засобів

Мета: Перевірити правильність класифікації, документального оформлення, обліку та відображення в фінансовій звітності витрат на ремонти та поліпшення.

Процедури:

- Отримати та перевірити внутрішню політику підприємства щодо обліку ремонтів і поліпшень.
- Перевірити вибірково документи на великі витрати за статтями «ремонт», «поліпшення».
- Переконаватися, що витрати на поліпшення капіталізовані, а витрати на поточний ремонт – списані на витрати.
- Перевірити, чи була зміна первісної вартості основних засобів у випадку поліпшень.
- Перевірити наявність актів виконаних робіт (форма КБ-2в, КБ-3 тощо).
- Перевірити наявність рішень керівництва щодо капіталізації витрат.

2. Робочий лист «Вибірка документів за ремонтами та поліпшеннями»

№	Дата	Контрагент	№ Документа	Сума (грн)	Призначення	Класифікація (ремонт/поліпшення)	Підстава для класифікації	Примітка
1	01.02.2025	ТОВ «Будрем»	Акт №123	180,000	Ремонт покрівлі складу	Ремонт	Відновлення функціональності	—
2	05.03.2025	ТОВ «Промбуд»	Акт №456	520,000	Реконструкція системи вентиляції	Поліпшення	Збільшення корисного строку служби	Капіталізовано

3. Робочий документ «Перевірка класифікації витрат»

Питання для розгляду:

- Чи було збільшення економічних вигод від об'єкта?
- Чи продовжено строк експлуатації?
- Чи покращено технічні характеристики?
- Чи лише підтримано поточний стан?

4. Робочий документ «Тест контролю» (якщо аудитор оцінює систему внутрішнього контролю)

Контрольна процедура	Відповідальна особа	Частота	Документальне підтвердження	Результат тесту
Перевірка класифікації витрат головним бухгалтером	Головбух	Постійно	Акт, пояснювальна записка	Дотримано / Порушення

Отож, ремонт і поліпшення основних засобів становлять суттєву частину витратної структури підприємств, що безпосередньо впливає на ефективність їхньої господарської діяльності. Аудит таких витрат потребує не лише вивчення первинної документації та облікової політики, а й всебічної оцінки відповідності виконаних робіт економічному змісту ремонтів або капіталізації. Дослідження засвідчило, що ефективне проведення аудиту ремонтів і поліпшень основних засобів ґрунтується на: чіткому розмежуванні витрат за їх економічним змістом (ремонт чи поліпшення); перевірці дотримання планово-попереджувальних ремонтних графіків; об'єктивному аналізі кошторисно-технічної документації; оцінці ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів; виявленні випадків нецільового використання фінансування чи перевитрат. Аудитор зобов'язаний звертати увагу не лише на документальне підтвердження витрат, але й на логіку управлінських рішень, які стояли за розподілом коштів між об'єктами ремонту. Особливо важливими є контроль за класифікацією витрат, своєчасність оновлення основних засобів, оцінка їх технічного стану та ефективності подальшої експлуатації.

ВИСНОВКИ

Ефективне управління необоротними активами підприємства, зокрема основними засобами, є ключовим чинником забезпечення сталого економічного розвитку, підвищення конкурентоспроможності та оптимізації витрат. Аналіз практичного досвіду підприємств, зокрема ТОВ «Тернопільбуд», засвідчив, що не лише технічний стан основних засобів, а й методи їх обліку, класифікації витрат на поліпшення чи ремонт істотно впливають на достовірність фінансової звітності та обґрунтованість управлінських рішень.

Незважаючи на наявність нормативного регулювання (НП(С)БО 7, НП(С)БО 16, ПКУ), відсутність чітких визначень понять «поліпшення», «економічна вигода», «ремонт» ускладнює їх правомірне тлумачення на практиці. Це підвищує ризики суб'єктивізму, податкових суперечок і викривлень фінансових результатів. У зв'язку з цим особливої ваги набуває облікова політика підприємства, де доцільно закріпити механізми класифікації витрат, вартісні пороги капіталізації та критерії розмежування між поточними і капітальними витратами.

Результати дослідження підтвердили доцільність удосконалення нормативно-правового середовища, зокрема шляхом внесення змін до НП(С)БО 7 і 16 для уточнення критеріїв визнання витрат на поліпшення, а також запровадження вартісно-кількісної моделі оцінки майбутніх економічних вигід. Запропоновано комплексний підхід, який враховує не лише вартісні показники, але й функціональні зміни об'єкта основних засобів.

Особливу увагу приділено необхідності гармонізації національного обліку з міжнародними стандартами (IAS 16), що дозволить підвищити прозорість фінансової звітності та зменшити регуляторні прогалини. Розроблена класифікація витрат на поліпшення за критерієм приросту очікуваних вигід, а також пропозиції щодо деталізації плану рахунків сприятимуть поглибленому аналітичному обліку й управлінню.

Крім того, бюджетування капітальних інвестицій, інтегроване в ERP-середовище, запропоновано як ефективний інструмент оперативного контролю, зниження адміністративних витрат і підвищення якості управлінських рішень. У контексті стратегічного розвитку підприємств особливо важливим є вибір оптимального варіанта відтворення основних засобів, який забезпечує мінімальні витрати життєвого циклу при максимізації грошового потоку.

Ефективне управління необоротними активами, зокрема основними засобами, є визначальним чинником підвищення фінансової стійкості підприємства та забезпечення його довгострокового розвитку. Результати дослідження підтверджують, що ефективність господарської діяльності значною мірою залежить від правильного вибору методів відтворення основних засобів, точності класифікації витрат на ремонт і поліпшення, а також від рівня аналітичного та аудиторського супроводу цих процесів.

У контексті стратегічного управління активами ТОВ «Тернопільбуд» встановлено, що ефективність використання основних засобів за аналізований період демонструє тенденції до погіршення, попри незначне зростання їх первісної вартості. Аналіз показників за 2023–2024 роки засвідчив, що приріст вартості активів на 5,1% супроводжувався швидшим зростанням зносу (+8,8%), внаслідок чого коефіцієнт зносу підвищився з 54,3% до 56,2%. Така динаміка вказує на процеси старіння активів і недостатній рівень модернізації, що негативно впливає на економічну віддачу.

Падіння фондів віддачі з 2,49 до 1,39 свідчить про зниження ефективності використання основних засобів у створенні доходу, що може бути спричинено як зовнішніми чинниками (зменшенням попиту чи обсягів замовлень), так і внутрішніми (неефективним завантаженням потужностей). Крім того, скорочення рентабельності основних засобів з 5,6% до 3,9% вказує на зниження прибутковості вкладень у необоротні активи. Загальне падіння чистого доходу на 44% за рік є тривожним сигналом, який підтверджує необхідність стратегічного перегляду бізнес-моделі, зокрема в напрямі диверсифікації продукції та ринків збуту.

На основі проведеного аналізу підприємству доцільно: прискорити оновлення технічного парку з урахуванням енергоефективності; оптимізувати використання наявних потужностей за допомогою цифрових інструментів моніторингу; диверсифікувати джерела доходу й ринки збуту, впровадити гнучке ціноутворення; вивести з експлуатації економічно неефективні активи; встановити контрольні точки для оцінки результативності інвестицій.

Аналіз технічного стану активів, економічної доцільності інвестицій, фінансових можливостей і ринкового середовища дозволяє сформувати адаптивну методику відтворення основних засобів, орієнтовану на етап розвитку підприємства. Впровадження багатофакторної моделі оцінки, яка враховує стадії життєвого циклу активу, дисконтовані витрати, та застосування інтегрованих індикаторів ефективності (NPV, DPI, строк окупності), створює основу для обґрунтованого вибору між модернізацією, капітальним ремонтом або новим придбанням. Найбільш доцільним визнається той варіант, який забезпечує мінімальну ціну споживання активу при максимальному прирості грошового потоку.

Аудит витрат на поліпшення та ремонт основних засобів потребує не лише формальної перевірки первинної документації, а й глибокого аналізу економічної сутності проведених робіт. Це включає:

- чітке розмежування витрат за критерієм економічної вигоди;
- контроль дотримання графіків попереджувального обслуговування;
- аналіз технічних кошторисів;
- оцінку ефективності використання ресурсів;
- виявлення фактів нецільового використання коштів;
- аналіз управлінських рішень щодо розподілу інвестицій.

Ефективний аудит сприяє не лише підвищенню достовірності фінансової звітності, але й формуванню раціональної політики управління активами. Він виявляє внутрішні резерви підвищення продуктивності та мінімізації витрат, а також створює основу для удосконалення процедур обліку, внутрішнього контролю та бюджетування.

Загалом, поєднання аналізу, аудиту, нормативного вдосконалення та внутрішньої облікової політики забезпечує цілісну систему управління основними засобами. Такий підхід дозволяє приймати своєчасні й обґрунтовані рішення щодо їх відтворення, забезпечувати оптимальне використання ресурсів та підвищувати загальну економічну ефективність підприємства в умовах конкурентного ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Белінська С. М., Рябоконь Н. М. Методичні засади процесу експлуатації основних засобів. *Агросвіт*. 2016. № 23. С. 51–55. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2016_23_10
2. Бондаренко Н. М., Шачаніна Ю. К. Організація внутрішньогосподарського контролю використання основних засобів на вітчизняних підприємствах та шляхи його удосконалення. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Вип. 23. Ч. 3. 2017. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_23/3/30.pdf
3. Войтенко Т., Піроженко О., Маханько О. та ін. Усе про облік основних засобів (фондів). – 2-ге вид., перероб. і доп. Х.: Фактор, 2008. 440 с.
4. Гвоздєв Ю. В., Герасименко І. О. Методичні підходи до оцінки основних засобів сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2016. № 22. С. 27–31. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2016_22_6
5. Голов С. Облік безоплатних необоротних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 6. С. 3–11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_6_2
6. Головачко В. М. Методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. *Вісник Мукачівського державного університету*. 2014. № 2. С. 95–98.
7. Гуменюк А. Ф. Типові помилки обліку основних засобів та нематеріальних активів підприємств метрології та стандартизації. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2018. № 4. С. 102–105. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2018_4_18
8. Гуцаленко Л. В., Лазаришина І. Д., Марчук У. О., Зінкевич О. В. Облік та аналітична оцінка основних засобів в умовах розвитку інформаційної економіки: колект. монографія, навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 252 с.
9. Економічний словник-довідник [за ред. док. екон. наук, проф. С. В. Мочерного]. К.: Феміна, 1995. 368 с.

10. Євдокимов В. В., Самчик М. Ю. Бухгалтерський облік витрат на ремонт власних основних засобів. *Ефективна економіка*. 2016. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5236>
11. Єлісеєва О. К., Яресько А. М. Методи оцінки основних засобів в умовах законодавчих змін: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Економічний форум*. 2017. № 1. С. 223–230. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2017_1_35
12. Затока Т. В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2014. № 2. С. 94–101.
13. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г., Морозюк О. О. Національні та зарубіжні особливості обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів. *Бізнес Інформ*. 2023. № 4. С. 130–136. URL: <http://jnas.nbuv.gov.ua/article/UJRN-0001404403>
14. Кафка С. М. Облік необоротних матеріальних активів: методологія та організація: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 502 с.
15. Кириченко В.В. Історія розвитку обліку витрат на капітальний ремонт основних засобів. *Розвиток науки про бухгалтерський облік*. Збірник тез та текстів виступів на міжнародній науковій конференції. Частина І. Житомир: ЖІТІ, 2000. С. 129-131.
16. Ковалов Д. Бухгалтерські роковірки основних засобів: що відбувається в податковому обліку. *Все про бухгалтерський облік*. 2008. № 44. С. 8.
17. Колеснікова О. М. Облік поліпшення основних засобів в світлі актуальних змін. *Ефективна економіка*. 2012. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1589>
18. Крот Ю., Бразілій Н., Шинкаренко О. Ремонт власних та орендованих основних засобів: організаційно-методичні аспекти обліку. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2020. № 3(34). С. 118–125.
19. Круш П.В., Подвігіна В.І., Клименко О.В. Капітал та основні засоби підприємства: Навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 168 с.

20. Леонтьєва В. Бухгалтерський облік ремонтів основних засобів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки*. Житомир: ЖДТУ, 2006. № 3 (37). С. 64-68.
21. Леонтьєва В. І. Облік і контроль витрат з ремонту основних засобів: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2008. 20 с.
22. Макаренко А. П. Аудит основних засобів на підприємстві та напрями його вдосконалення. *Агросвіт*. 2020. № 2. С. 30–37.
23. Матвійчук Л. О. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Рівненської області): автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2020. 20 с.
24. Мельник М. Ф. Облік ремонтів і модернізації основних засобів. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка*. 2011. Вип. 18. С. 193–197.
25. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201&03#Text>
26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text
27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено наказом Мінфіну України від 31.12.1999 № 318 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
29. Павлюк І.М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів: Навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 159 с.
30. Петрик О. А., Мариніч І. О. Особливості оцінки та обліку вартості основних засобів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2015. № 4(1). С. 54–57. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2015_4\(1\)_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2015_4(1)_15)

31. Пилипів Н. І., Матієшин М. М. Проблемні аспекти обліку витрат, які виникають у процесі експлуатації основних засобів будівельних підприємств. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2014. Т. 19, Вип. 3(4). С. 197–201. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2014_19_3\(4\)_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2014_19_3(4)_46)
32. Пиріжок Є. С. Поняття “основні засоби” та канали їх вибуття на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. Вип. 2(20). С. 397-405.
33. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
34. Потриваєва Н. В. Облікове забезпечення ремонту і поліпшення основних засобів. *Вісник ХНАУ*. 2015. № 1. С. 43–50.
35. Починок Н. В. Значення бухгалтерського обліку для сталого розвитку суб’єктів господарювання. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф.*, 31 травня – 1 червня 2018 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 208–210. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/29552/1/106.PDF>
36. Починок Н. В. Методичні підходи до оцінки необоротних матеріальних активів. *Бізнес Інформ*. 2015. № 11. С. 81–87.
37. Починок Н. В. Оцінка та контроль результатів провадження соціально відповідальної діяльності підприємства. *Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»* (30 червня 2017 року, м. Тернопіль). Тернопіль, 2017. С. 150–152.
38. Починок Н., Лупійчук А. Інформаційне моделювання будівництва: фінансово-обліковий аспект. *Світ фінансів*. 2024. № 2(79). С. 99–115. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1697>
39. Примуш Ю. С., Морозова Є. П., Хідько О. Ю. Особливості обліку та аудиту основних засобів підприємства за міжнародними стандартами. *Вісник*

- Одеського національного університету ім. І. І. Мечникова*. 2017. Т. 22, Вип. 11(64). С. 242–245. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2017_22_11_51
40. Рагуліна Ю. С., Щолокова В. С., Польова Т. В. Окремі аспекти методики обліку основних засобів підприємства. *Агросвіт*. 2019. № 22. С. 98–103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2019_22_15
41. Романів Р. В., Денчук П. Н., Починок Н. В. *Фінансовий облік: схеми документообороту, приклади, задачі, тести: навчальний посібник*; 3-тє вид., доп. і перероб. / Під заг. ред. Р. В. Романіва. Тернопіль: Наукова думка, ЗУНУ, 2024. 221 с.
42. Рябчук О. Г., Корнійчук О. О. Проблеми та напрями вдосконалення аудиту операцій з основними засобами суб'єкта господарювання. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Вип. 2(19). URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/19_2019/59.pdf
43. Свідерський Є. Організація обліку податку на прибуток за Податковим кодексом у перехідний період. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. №5. С. 15–21.
44. Семеген Л. Методика обліку витрат на поліпшення та утримання інших необоротних матеріальних активів. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 321–325.
45. Семенець А. О., Панова О. В. Аналіз сучасних підходів до оцінки основних засобів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 12(4). С. 16–21. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2017_12\(4\)_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2017_12(4)_6)
46. Скорнякова Ю. Б. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліково-податковий аспект. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 12. С. 37–42.
47. Управління процесом заміни обладнання в США / А. С. Бричко. Київ: УкрНДІПІ, 2006. 139 с.
48. Феофанова І. В., Антонова О. Д. Проблеми обліку основних засобів на підприємстві. *Молодий вчений*. 2020. № 11(2). С. 205–208. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2020_11\(2\)_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2020_11(2)_20)

49. Шум М. А., Чуприна Л. В., Хільська А. О. Проблеми обліку та аналізу використання основних засобів підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2019. № 6. С. 20–22. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2019_6_6
50. Ярова Л. Г. Особливості обліку ремонтів та поліпшень основних засобів. *Інтернаука*. 2019. № 4. С. 65–72.
51. Arrow K. J. The Economic Implications of Learning by Doing. *Review of Economic Studies*. 2000. Vol. 29.
52. Brown T., Harris J. Optimizing depreciation scheduling through differential equations. *UK Financial Analysis Journal*. 2015. No. 18(4). Pp. 78–92.
53. Davis J., Mitchell R. Mathematical models for tracking depreciation in accounting systems. *International Journal of Financial Studies*. 2015. No. 10(1). Pp. 45–67.
54. Fadila R. N., Suryaningrum D. H. Fixed Assets Account Audit Procedures at the YG Community Health Center. *Sustainable Business Accounting and Management Review*. 2023. Vol. 5(2). Pp. 14–25. URL: <https://doi.org/10.61656/sbamr.v5i2.70>
55. Gray, Sidney J., Needles, Belverd E. *Financial Accounting: A Global Approach*. Boston: Houghton Mifflin, 1999. 624 p.
56. Grossman G. M., Helpman E. *Innovation and Growth in the Global Economy*. Cambridge, Mass: MIT Press, 2003.
57. Horni P., Fuchs S., Gourfinkel D. Strengthening fixed asset management through public sector accounting. 2020. URL: <https://doi.org/10.21256/zhaw-22267>
58. Lipkova L., Braga D. Measuring commercialization success of innovations in the EU. *Marketing and Management of Innovations*. 2016. No. 4. Pp. 15–30.
59. Liubkina O., Murovana T., Magomedova A., Siskos E., Akimova L. Financial Instruments of Stimulating Innovative Activities of Enterprises and Their Improvements. *Marketing and Management of Innovations*. 2019. No. 4. Pp. 336–352.
60. Muravskiy V., Pochynok N., Reveha O., Liu C. Accounting and control of foreign economic electronic transactions using cryptocurrencies. *Journal of*

Economics. 2022. No. 4. Pp. 44–60. URL:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2022_4_5

61. Opara D. O. C. P. Accounting for Fixed Assets. *BW Academic Journal*. Jan. 2024. URL: <https://mail.bwjjournal.org/index.php/bsjournal/article/view/1685>

62. Pochynok N., Muravskyi V., Farion V. Implementation of electronic communications in accounting of public procurement. *Technology Audit and Production Reserves*. 2021. No. 4(60). Pp. 6–10.

63. Pochynok N., Parkhomets M., Uniiat L., Matviy I., Sybyrka L., Kasian S. Business Process: Modelling Based on Logistics and Management Concepts. *Sustainable Economics*. 2021. Vol. 39.

64. Wong J., Wong N., Jeter D. C. The Economics of Accounting for Property Leases. *Accounting Horizons*. 2016. Vol. 30(2). Pp. 239–254.

65. Yulianto R., Suryaningrum D. H. Differences in the Financial Performance before and after Revaluation of Fixed Assets. *Sustainable Business Accounting and Management Review*. 2019. Vol. 1(2). Pp. 53–62. URL:
<https://dhsjournal.id/index.php/SBAMR/article/view/29>

66. Zadorozhnyi Z.-M., Muravskyi V., Pochynok N., Hrytsyshyn A. Innovation Management and Automated Accounting in the Chaotic Storage Logistics. *Marketing and Management of Innovations*. 2020. No. 2. Pp. 313–323.