

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

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

Допущено до захисту
Завідувач кафедри бухгалтерського
обліку, аналізу та аудиту

(підпис)
« ____ » _____ 2025 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня бакалавра
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою
«Облік, аудит і податковий консалтинг»
(назва освітньої програми)

на тему «Методичні засади обліку і аудиту основних засобів на прикладі
ПрАТ «Стальканат»
(назва теми)

Виконавець:
Студентка 4 курсу ЦЗФН
Дорошенко Світлана Ігорівна
(Прізвище, і'мя, по-батькові)

/підпис/

Науковий керівник:
д.е.н., професор
(науковий ступінь, вчене звання)
Лоханова Наталія Олексіївна
(Прізвище, і'мя, по-батькові)

/підпис/

ОДЕСА-2025

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МСБО 16 «ОСНОВНІ ЗАСОБИ»	7
1.1. Основні засоби як об’єкт обліку і аудиту, їх визнання, класифікація та оцінка.....	7
1.2. Порядок документального оформлення руху основних засобів і організації їх синтетичного і аналітичного обліку.....	13
1.3. Порядок обліку операцій з надходження і вибуття основних засобів.....	14
1.4. Амортизація основних засобів – облікові аспекти з урахуванням вимог МСФЗ.....	22
1.5. Облік поліпшень основних засобів та їх ремонтів – порівняльний аналіз підходів у національній і зарубіжній практиці.....	25
РОЗДІЛ 2 ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ НА ПРИКЛАДІ ПРАТ «СТАЛЬКАНАТ» ТА ШЛЯХИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ	33
2.1. Загальна характеристика ПрАТ «Стальканат».....	33
2.2. Аналіз фінансового стану ПрАТ «Стальканат».....	35
2.3. Особливості бухгалтерського обліку основних засобів у ПрАТ «Стальканат».....	39
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ СТАНУ І РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРИКЛАДІ ПРАТ «СТАЛЬКАНАТ»	43
3.1. Мета, завдання і джерела аудиту основних засобів.....	43
3.2. Оцінка системи внутрішнього контролю основних засобів у	

ПрАТ «Стальканат».....	45
3.3. Методичні засади аудиту основних засобів у ПрАТ «Стальканат».....	51
3.4. Аналіз структури і динаміки основних засобів у ПрАТ «Стальканат».....	54
ВИСНОВКИ	59
Список використаних джерел	63
ДОДАТКИ	68

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Основні засоби є одним з найважливіших об'єктів обліку і контролю промислових підприємств, оскільки без них неможливо здійснення виробничого процесу. Невипадково, що питання обліку, аналізу, аудиту в системі управління основними засобами знаходяться під постійною увагою як науковців, так і практиків.

Теоретичний і практичний інтерес становлять питання організації синтетичного і аналітичного обліку операцій з основними засобами з урахуванням різних варіантів їх надходження і вибуття; нарахування і відображення амортизації (зносу) основних засобів в межах застосування конкретних методів нарахування амортизації, обраних в обліковій політиці, що по-різному впливають на фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання; проведення процедури розрахунку і визнання втрат від зменшення корисності основних засобів та інші.

Відповідно, дослідження питань обліку, аналізу, аудиту основних засобів проводяться в роботах багатьох вітчизняних і зарубіжних фахівців, зокрема: Бондаря М.І., Яцунська О.С. та інші.

Об'єктом дослідження в роботі є основні засоби промислових підприємств.

Предметом дослідження є система обліку, аудиту і аналізу основних засобів на промислових підприємствах на прикладі ПрАТ «Стальканат».

Вибір бази дослідження зумовлений тим, що акціонерне товариство має широкий спектр основних засобів, які становлять його основні виробничі потужності, і стикається з необхідністю підвищення ефективності обліково-контрольної системи відносно основних засобів.

Метою роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів методичного характеру відносно обліку, аналізу і аудиту основних засобів за умови застосування МСФЗ.

Завдання дослідження полягають в тому, щоб:

- дослідити суть основних засобів, як об'єкта обліку, аналізу і аудиту;
- ознайомитися з напрямками класифікації основних засобів для рішення управлінських завдань;
- розглянути порядок визнання і оцінки основних засобів;
- освітити порядок документального оформлення руху основних засобів і організації їх синтетичного і аналітичного обліку;
- описати порядок обліку надходження і вибуття основних засобів;
- розглянути порядок нарахування амортизації основних засобів;
- описати порядок обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів;
- освітити і критично проаналізувати особливості обліку основних засобів на промисловому підприємстві ПрАТ «Стальканат»;
- провести аналіз складу, руху і ефективності використання основних засобів на підприємстві;
- описати мету, завдання і джерела аудиту основних засобів;
- дослідити методичні засади проведення аудиту основних засобів на підприємствах;
- надати пропозиції з удосконалення обліку, аналізу і аудиту основних засобів тощо.

Методи дослідження. У роботі використані загальнотеоретичні і спеціальні методи наукових досліджень, а саме методи індукції, дедукції, системний підхід, методи порівняння, критичного аналізу літературних джерел тощо.

Інформаційну базу дослідження становить практичний матеріал промислового підприємства (фінансова звітність за МСФЗ за 2023 рік), інші інформаційно-аналітичні матеріали підприємства, закони України, МСФЗ, НП(С)БО, інші нормативні документи, спеціальна література з теми дослідження.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 62 сторінках.

Список використаних джерел складається з 32 найменувань. Кваліфікаційна робота містить 13 таблиць, 3 рисунка, 3 додатки.

Апробація результатів дослідження. Матеріали дослідження, проведеного при виконанні кваліфікаційної роботи бакалавра, оприлюднені на Міжнародній науково-практичній студентській конференції ФМОІТ в квітні 2025 року.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МСБО 16 «ОСНОВНІ ЗАСОБИ»

1.1. Основні засоби як об'єкт обліку і аудиту, їх визнання, класифікація та оцінка

Основні засоби є важливою складовою активів будь-яких суб'єктів господарювання, зокрема, промислових підприємств, для яких основні засоби є основою їх виробничого потенціалу. Отже, пошук можливостей удосконалення обліку, аналізу і аудиту основних засобів є дуже актуальним завданням.

Основні засоби як об'єкт обліку відносяться до групи необоротних активів, і становлять собою матеріальні активи, що використовуються для виробництва, адміністративної, збутової та інших видів діяльності підприємства, і термін їх використання перевищує один рік або 12 місяців.

Основні засоби охоплюють різні види активів за їх видом і функціональним призначенням, а саме до них відносяться:

- земля (земельні ділянки);
- будинки і споруди;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади і інвентар;
- інші об'єкти основних засобів.

Всі ці види об'єктів мають в собі спільну особливість, пов'язану з тим, що вони використовуються протягом довготривалого періоду, а отже, переносять свою вартість на вартість об'єктів поступово протягом амортизації (зносу). Відповідно, особливістю основних засобів як об'єктів обліку є те, що вони враховуються в декількох оцінках: за первісною вартістю і за залишковою вартістю, яка визначається за вирахуванням накопиченої амортизації (зносу). У свою чергу амортизація і накопичений

знос є також важливими об'єктами обліку, пов'язаними власне з основними засобами.

Нормативні вимоги до відображення в обліку основних засобів встановлені МСБО 16 «Основні засоби» за умови застосування Концептуальної основи МСФЗ, або НП(С)БО 7 «Основні засоби» за умови застосування Концептуальної основи НП(С)БО.

У відповідних стандартах регламентуються:

- визначення основних засобів;
- порядок їх визнання в якості активів у фінансовій звітності;
- порядок оцінки основних засобів;
- розкриття інформації щодо основних засобів у фінансовій звітності.

Під час визнання необоротних активів відповідно до МСБО 16 і НП(С)БО 7 звертається увага на відповідність об'єктів критеріям визнання, а саме здатність приносити економічні вигоди і можливість достовірно визначити собівартість активу.

У випадку, якщо об'єкт основних засобів не відповідає критеріям активу, то актив має бути списаний чи знецінений.

Для цілей обліку, аналізу, аудиту, управління основні засоби класифікуються за різними ознаками, зокрема:

- 1) за зв'язком з виробництвом: виробничі і невиробничі основні засоби;
- 2) за приналежністю до підприємства: власні і орендовані;
- 3) за видами (земельні ділянки, будинки та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби);
- 4) за використанням: основні засоби у використанні, основні засоби на консервації та такі інші.

Крім питань класифікації, дуже важливою умовою організації обліку і аудиту основних засобів є їх оцінка, що зазвичай розглядається на різних кроках: на стадії прийняття об'єкта до експлуатації, на кожну дату звітності.

На стадії прийняття основних засобів вони оцінюються за первісною вартістю. У свою чергу первісна вартість об'єкта – це або його собівартість, або справедлива вартість залежно від того, з яких джерел надходить об'єкт.

Розглянемо порядок формування первісної вартості з урахуванням напрямів надходження в табл.1.1.

Таблиця 1.1

Порядок оцінки основних засобів з урахуванням напрямів їх надходження

Напрями надходження основних засобів на підприємство	Собівартість	Справедлива вартість
1	2	3
1. Придбання за грошові кошти	Сума фактичних витрат, що пов'язані з придбанням об'єкту і доведенням його до стану, придатного до використання	х
2. Надходження внаслідок будівництва	Сума фактичних витрат, що пов'язані з будівництвом об'єкту і доведенням його до стану, придатного до використання	Якщо на момент введення в експлуатацію вартість відшкодування нижче собівартості, то об'єкт оцінюється за справедливою вартістю
3. Надходження в процесі обміну активами	х	Справедлива вартість отриманого активу, яка дорівнює справедливій вартості переданого активу плюс додатково сплачені грошові кошти
4. Отримання в якості внеску до зареєстрованого капіталу	х	Справедлива вартість, узгоджена учасниками
5. Отримання як лишку, виявленого при інвентаризації	х	Справедлива вартість на дату виявлення об'єкту

Продовження табл.1.1

1	2	3
6. Придбання внаслідок переведення інших активів до складу основних засобів (рекласифікація)	х	Справедлива вартість активу, що рекласифікується
7. Надходження в порядку безкоштовної передачі	х	Справедлива вартість отриманого активу плюс додаткові витрати на доведення до стану, придатного до використання

Джерело: складено автором на підставі [16]

Оцінка основних засобів на стадії їх надходження є визначальною для подальшого обліку. На підставі первісної вартості об'єктів після їх оприбуткування визначається амортизована вартість, яка становить різницю між первісною вартістю і ліквідаційною вартістю.

Амортизована вартість розподіляється протягом строку корисного використання в процесі нарахування амортизації основних засобів з перенесенням на вартість продукції, що виробляється, чи інші витрати діяльності.

У свою чергу ліквідаційна вартість – це очікувана вартість залишкової вартості об'єкта основних засобів наприкінці строку його корисного використання, тобто брухту та інших складових, що залишаються від об'єкта на момент ліквідації.

Слід звернути увагу, що порядок відображення основних засобів за МСФЗ і НП(С)БО мають багато спільного, але є і різниці, які зокрема, стосуються того, що нарахування амортизації основних засобів за МСФЗ здійснюється з моменту, коли актив готовий до використання. Тоді як у вітчизняній обліковій практиці відповідно до НП(С)БО нарахування амортизації основних засобів починається з місяця, наступного за місяцем

надходження об'єкта на підприємство і його введення в експлуатацію. Між тим, відповідні різниці не є критичними, бо інші моменти щодо суті оцінки, визнання, класифікації основних засобів наближені у вітчизняній і міжнародній практиці.

Далі зупинимося на розгляді питання оцінки основних засобів на дату балансу.

Подальша оцінка основних засобів, тобто оцінка на дату балансу здійснюється за однією з двох моделей: моделлю собівартістю або переоціненою вартістю.

Підприємства мають можливість самостійно обрати свою модель обліку і зафіксувати її в обліковій політиці.

Найбільш розповсюдженою серед підприємств є модель собівартості, яка передбачає, що об'єкт на кожен дату балансу оцінюється за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації (зносу) і втрат від зменшення корисності.

Менш розповсюдженою є модель переоціненої вартості.

Модель переоцінки передбачає, що на дату балансу підприємство визначає справедливую вартість об'єктів основних засобів і порівнює її з залишковою (балансовою) вартістю.

Якщо залишкова (балансова) вартість нижче справедливої, то проводиться дооцінка активів, а в протилежному випадку, коли залишкова (балансова) вартість більше справедливої, то проводиться уцінка.

Під час проведення переоцінки для її відображення в обліку застосовується пасивний рахунок 41 «Дооцінка активів», за кредитом якого здійснюється відображення суми дооцінки в кореспонденції з рахунком 10 «Основні засоби», а за дебетом – здійснюється списання суми дооцінки після вибуття основних засобів, або в процесі нарахування амортизації.

Слід звернути увагу, що на аналізованому в цій кваліфікаційній роботі підприємстві – ПрАТ «Стальканат» - застосовується саме метод переоціненої вартості для відображення основних засобів у фінансовій звітності.

Порядок застосування і відображення переоцінки на рахунках обліку наведено в табл.1.2.

Таблиця 1.2

Порядок відображення обліку основних засобів за моделлю переоціненої вартості

№	Господарські операції	Дебет	Кредит	Документ
1	2	3	4	5
1	Проведена дооцінка (вперше) основних засобів до справедливої вартості	10	41	Акт експертної оцінки, Акт дооцінки основних засобів
2	Проведена уцінка (вперше) основних засобів	975	10	Акт експертної оцінки, Акт уцінки основних засобів
3	Проведена уцінка основних засобів (після попередньо проведеної дооцінки)	41	10	Акт експертної оцінки, Акт уцінки основних засобів
4	Проведена дооцінка основних засобів (після попередньо проведеної уцінки)	10	746	Акт експертної оцінки, Акт дооцінки основних засобів
5	Списується сума дооцінки основних засобів під час нарахування амортизації	41	745	Розрахунок і довідка бухгалтера
6	Списується сума дооцінки основних засобів при вибутті об'єкта	41	441	Розрахунок і довідка бухгалтера

Джерело: складено автором на підставі [16]

Застосування певної моделі оцінки основних засобів обґрунтовується в обліковій політиці підприємства і залежить від поставлених завдань управління.

1.2. Порядок документального оформлення руху основних засобів і організації їх синтетичного і аналітичного обліку

Основні засоби надходять від постачальників із супровідними первинними документами – накладними, рахунками, податковими накладними з ПДВ тощо.

При оприбуткуванні об'єктів складається Акт приймання-передачі основних засобів, на підставі якого визначається первісна вартість, а об'єкт потрапляє на облік на баланс підприємства.

На кожний об'єкт основних засобів відкривається інвентарний номер, який фіксується в інвентарній картці, в інвентарному списку і на самому об'єкті.

Інвентарна картка постає регістром аналітичного обліку основних засобів, де відображається загальна характеристика об'єкта, його вартість та інша інформація.

Інвентарний список ведеться за місцями експлуатації об'єктів основних засобів і матеріально-відповідальними особами.

При застосування комп'ютерних прикладних програм інформація щодо основних засобів, що введені в експлуатацію, вноситься в довідник основних засобів зо всією необхідною аналітичною інформацією щодо об'єктів.

При тому в програмі фіксується строк корисного використання за об'єктом, на підставі якого в подальшому здійснюється нарахування амортизації (зносу).

Нарахування амортизації під час використання об'єктів основних засобів документально фіксується відомістю амортизації, яка складається за всім переліком основних засобів з розкриттям інформації щодо

амортизованої вартості, суми нарахованої амортизації за звітний період, сальдо на початок і кінець періоду в частині первісної вартості і суми накопиченого зносу тощо.

Регістрами синтетичного обліку основних засобів постають картки рахунків, оборотно-сальдові відомості за рахунками 10, 11, 13, 15, а також інші регістри, що складаються в автоматизованому форматі.

В умовах журнальної форми обліку для ведення синтетичного обліку за рахунками 10, 11, 13, 15 застосовується журнал № 4 і відомість № 4.1.

Вибуття об'єктів основних засобів документально оформлюється Актами списання основних засобів, які складаються при ліквідації об'єктів, або Актами приймання-передачі основних засобів, які складаються при реалізації, безкоштовній передачі об'єктів тощо.

Під час вибуття об'єктів внаслідок реалізації додатково складається видаткова накладна, рахунок на оплату і податкова накладна з ПДВ.

Інформація про вибуття об'єкта фіксується в регістрах синтетичного і аналітичного обліку, зокрема, вносяться відповідні відмітки в інвентарному списку, інвентарній картці об'єкта основних засобів, а також в автоматизованій програмі обліку.

Після вибуття об'єкта припиняється нарахування амортизації, а отже, об'єкт не потрапляє до відомості нарахування амортизації основних засобів з наступного місяця, після періоду вибуття.

1.3. Порядок обліку операцій з надходження і вибуття основних засобів

Основні засоби надходять на підприємство з різних джерел, однак, основним є надходження в порядку здійснення капітальних інвестицій, для обліку яких застосовується активний рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається сума фактичних витрат на придбання основних засобів і приведення їх до стану

придатного до використання, здійснення капітального будівництва тощо, а за кредитом рахунку 15 відображається введення об'єкта основних засобів в експлуатацію.

Облік основних засобів після введення в експлуатацію здійснюється на активному рахунку 10 «Основні засоби», а облік зносу відповідних об'єктів ведеться на пасивному рахунку 131 «Знос основних засобів».

Основні операції з надходження основних засобів наведені в табл.1.3.

Таблиця 1.3

Основні бухгалтерські операції з надходження основних засобів і порядок їх відображення в обліку

№	Господарські операції	Дебет	Кредит	Документ
1	2	3	4	5
1. Придбання основних засобів				
1	Придбаний об'єкт основних засобів у постачальника за контрактними цінами з ПДВ	152 641	631 631	Рахунок, накладна, податкова накладна
2	Отримані акти за транспортування, монтаж, наладку об'єктів основних засобів з ПДВ	152 641	685 685	Рахунок, акт виконаних робіт, послуг, податкова накладна
3	Нарахована заробітна плата за розвантаження, наладку, монтаж основних засобів, виконаних власними силами	152	661	Наряд на відрядну роботу, розрахунково-платіжна відомість
4	Проведені відрахування єдиного соціального внеску від суми нарахованої заробітної плати працівників, що здійснювали розвантаження, наладку, монтаж основних засобів	152	651	Розрахунок єдиного соціального внеску

Продовження табл.1.3

1	2	3	4	5
5	Відпущені виробничі запаси на установку і монтаж основних засобів	152	20	Видаткова накладна, вимога на відпуск матеріалів
6	Введений в експлуатацію придбаний і змонтований об'єкт основних засобів	10	152	Акт введення в експлуатацію ОЗ
2. Капітальне будівництво				
1	Отриманий рахунок підрядної організації за будівництво об'єкта основних засобів за контрактними цінами з ПДВ	151 641	631 631	Кошторис на виконання будівельних робіт, рахунок, накладна, податкова накладна
2	Отримані акти за виконання додаткових робіт (транспортних, монтажних, проектних тощо) при будівництві об'єктів основних засобів з ПДВ	151 641	685 685	Рахунок, акт виконаних робіт, послуг, податкова накладна
3	Нарахована заробітна плата за капітальне будівництво основних засобів, виконане власними силами	151	661	Наряд на відрядну роботу, розрахунково-платіжна відомість
4	Проведені відрахування єдиного соціального внеску від суми нарахованої заробітної плати працівників, що здійснювали капітальне будівництво основних засобів	151	651	Розрахунок єдиного соціального внеску

1	2	3	4	5
5	Відпущені будівельні матеріали на капітальне будівництво	151	20	Кошторис на будівництво, видаткова накладна, вимога на відпуск матеріалів
6	Нараховано знос спеціальних інструментів, що застосовуються під час будівництва	151	132	Відомість нарахування амортизації спеціальних інструментів і приладів
7	Нараховано знос будівельних машин і механізмів	151	131	Відомість нарахування амортизації основних засобів
8	Введений в експлуатацію побудований об'єкт основних засобів	10	151	Акт введення в експлуатацію ОЗ
	3. Надходження основних засобів як внеску до зареєстрованого капіталу			
1	Створено зареєстрований капітал підприємства	46	40	Статут, документи про реєстрацію підприємства
2	Внесений об'єкт основних засобів як внесок до зареєстрованого капіталу за справедливою вартістю, що погоджена учасниками	10	46	Акт приймання-передачі основних засобів

Продовження табл.1.3

1	2	3	4	5
3	Відображені різні витрати, пов'язані з транспортуванням, монтажем, налаштуванням об'єкту основних засобів, внесеного до зареєстрованого капіталу	152	631, 685, 20, 661, 651 тощо	Акти виконаних робіт, послуг, видаткові накладні, наряди на відрядну роботу, розрахунково-платіжні відомості, розрахунок ЄСВ тощо
4	Збільшена первісна вартість об'єкта основних засобів, що внесений до зареєстрованого капіталу, на суму додаткових витрат, пов'язаних з його транспортуванням, монтажем, налаштуванням	10	152	Акт введення в експлуатацію ОЗ
4. Надходження основних засобів безкоштовно				
1	Отриманий об'єкт основних засобів в порядку безкоштовної передачі	10	424	Акт приймання-передачі основних засобів
2	Відображені різні витрати, пов'язані з транспортуванням, монтажем, налаштуванням безкоштовно отриманого об'єкту основних засобів	152	631, 685, 20, 661, 651 тощо	Акти виконаних робіт, послуг, видаткові накладні, наряди на відрядну роботу, розрахунково-платіжні відомості, розрахунок ЄСВ тощо

Продовження табл.1.3

1	2	3	4	5
3	Збільшена первісна вартість безкоштовно отриманого об'єкту основних засобів на суму додаткових витрат, пов'язаних з його транспортуванням, монтажем, налаштуванням	10	152	Акт введення в експлуатацію ОЗ
4	Списується сума доходу від безкоштовно отриманих основних засобів по мірі нарахування амортизації	424	746	Довідка і розрахунок бухгалтерії
5. Інші напрями надходження основних засобів				
1	Встановлено об'єкт основних засобів при інвентаризації	10	746	Акт інвентаризації основних засобів
2	Переведений об'єкт з товарів у основні засоби	10	28	Акт приймання-передачі основних засобів, накладна на внутрішнє переміщення
3	Оприбуткований об'єкт основних засобів в спільну діяльність	10	685 Розрахунки по спільній діяльності	Акт приймання-передачі основних засобів

Джерело: складено автором

Далі зупинимося на розгляді операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів. При тому слід мати на увазі, що напрями вибуття можуть бути різними і стосуються ліквідації (списання), реалізації, безкоштовної передачі, внесення в якості інвестицій (внеску до зареєстрованого капіталу інших суб'єктів господарювання) тощо.

Основні операції з вибуття основних засобів наведені в табл.1.4.

Таблиця 1.4

Основні бухгалтерські операції з вибуття основних засобів і порядок їх відображення в обліку

№	Господарські операції	Дебет	Кредит	Документ
1	2	3	4	5
1. Реалізація основних засобів				
1	Виведено об'єкт основних засобів на продаж за залишковою вартістю	286	10	Накладна на переміщення об'єкта (виведення на продаж), план продажу активу
2	Списано сума накопиченої амортизації (зносу) основних засобів за об'єктом, що виведений на продаж	131	10	Довідка бухгалтера
3	Відображено дохід від продажу об'єкта основних засобів, що виводився на продаж	377	712	Видаткова накладна, рахунок
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ під час реалізації основних засобів	712	641	Податкова накладна
5	Списання собівартості реалізованого об'єкта основних засобів, виведеного на продаж	943	286	Видаткова накладна
2. Списання (ліквідація) основних засобів				
1	Списана балансова вартість об'єкта основних засобів при ліквідації	976	10	Акт списання основних засобів
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ під час ліквідації основних засобів	976	641	Податкова накладна

Продовження табл.1.4

1	2	3	4	5
3	Списано сума накопиченої амортизації (зносу) основних засобів за об'єктом, що ліквідується	131	10	Довідка бухгалтера
3. Безкоштовна передача основних засобів				
1	Списана балансова вартість об'єкта основних засобів при безкоштовній передачі	976	10	Акт списання основних засобів
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ під час безкоштовної передачі основних засобів	976	641	Податкова накладна
3	Списано сума накопиченої амортизації (зносу) основних засобів за об'єктом, що безкоштовно передається	131	10	Довідка бухгалтера
4. Передача основних засобів в якості внеску до зареєстрованого капіталу				
1	Списана балансова вартість об'єкта основних засобів, що передані як внесок до зареєстрованого капіталу іншого підприємства	14	10	Акт передачі основних засобів
2	Списано сума накопиченої амортизації (зносу) основних засобів за об'єктом, що передається як внесок до зареєстрованого капіталу	131	10	Довідка бухгалтера

1	2	3	4	5
5. Інші види вибуття основних засобів				
1	Виявлена нестача основних засобів під час інвентаризації і вони списані за балансовою вартістю	977	10	Акт інвентаризації основних засобів
2	Переведені основні засоби до складу запасів	20, 28	10	Накладна на внутрішнє переміщення
3	Списано сума накопиченої амортизації (зносу) основних засобів за об'єктами, що вибули з інших причин	131	10	Довідка бухгалтера

Джерело: складено автором

1.4. Амортизація основних засобів – облікові аспекти з урахуванням вимог МСФЗ

Одною з особливостей основних засобів є те, що вони втрачають свою вартість в процесі зносу і переносять її на витрати діяльності в ході відповідного нарахування амортизації.

Для обліку зносу (амортизації) основних засобів використовується пасивний рахунок 131 «Знос (амортизація) основних засобів», за кредитом якого нараховується сума амортизації за звітний період, а також здійснюється визнання втрат від зменшення корисності необоротних активів, а за дебетом – здійснюється списання суми накопиченого зносу під час вибуття об'єктів основних засобів, а також відображається відновлення втрат від зменшення корисності.

Порядок нарахування амортизації основних засобів регламентований МСБО 16 «Основні засоби», або НП(С)БО 7 «Основні засоби» залежно від того, яка Концептуальна основа фінансової звітності застосовується.

Підприємство може застосовувати один чи кілька з п'яти методів нарахування амортизації, передбачених стандартами обліку та звітності, а саме: прямолінійний, виробничий, кумулятивний (метод суми цифр років експлуатації), зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості.

Кожен з методів нарахування амортизації обирається з урахуванням особливостей видів об'єктів основних засобів, зокрема, для будинків і споруд, як правило, застосовується прямолінійний метод, для виробничого обладнання спеціального призначення – виробничий метод, для комп'ютерної техніки – один з методів прискореної амортизації та таке інше.

З урахуванням обраного методу нарахування амортизації основних засобів сума витрат на амортизацію і відповідно фінансового результату від діяльності буде різною, а отже, для підприємства важливо визначити методи амортизації, які найбільш доречно використовувати, зважаючи на мету, яку ставить управлінський персонал.

Відповідно до вимог МСБО 16 і НП(С)БО 7 підприємство має переглядати строк корисного використання основних засобів і метод амортизації, якщо змінився характер і термін отримання економічних вигід від об'єктів.

У табл. 1.5 наведено основні бухгалтерські записи щодо операцій з нарахування і списання зносу (амортизації) основних засобів.

Таблиця 1.5

Облік операцій з нарахування і списання зносу (амортизації) основних засобів на рахунках

№	Господарські операції	Дебет	Кредит	Документ
1	2	3	4	5
	1. Нарухування зносу (амортизації) основних засобів			
1	Наруховано знос (амортизацію) основних засобів спеціального виробничого призначення	23	131	Відомість нарахування амортизації основних засобів

1	2	3	4	5
2	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів загального виробничого призначення	91	131	Відомість нарахування амортизації основних засобів
3	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів адміністративного призначення	92	131	Відомість нарахування амортизації основних засобів
4	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів збутового призначення	93	131	Відомість нарахування амортизації основних засобів
5	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів, що використовується в процесі здійснення капітального будівництва чи інших видів капітальних інвестицій	151, 152	131	Відомість нарахування амортизації основних засобів
6	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів, що використовується для цілей досліджень і розробок	941	131	Відомість нарахування амортизації основних засобів
7	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів, що використовується для цілей соціального призначення	949	131	Відомість нарахування амортизації основних засобів
8	Нараховано знос (амортизація) основних засобів, які використовуються для цілей виправлення браку у виробництві	24	131	Відомість нарахування амортизації основних засобів

1	2	3	4	5
	2. Списання зносу під час вибуття об'єктів основних засобів			
9	Під час вибуття об'єкту основних засобів здійснюється списання суми накопиченого зносу (нарахованої амортизації)	131	10	Розрахунок бухгалтера
	3. Відображення втрати від зменшення корисності і доходи відновлення відповідних втрат			
10	Відображені втрати від зменшення корисності основних засобів	972	131	Розрахунок втрат від зменшення корисності основних засобів, довідка бухгалтера
11	Відображено доходи від відновлення втрат від зменшення корисності основних засобів	313	742	Розрахунок доходів від відновлення втрат від зменшення корисності, довідка бухгалтера

Джерело: складено автором

1.5. Облік поліпшень основних засобів та їх ремонтів – порівняльний аналіз підходів у національній і зарубіжній практиці

Основні засоби в процесі використання потребують ремонтів, модернізацій, реконструкцій та інших видів поліпшень.

В МСФЗ питання відображення витрат на ремонти і поліпшення основних засобів регулюється нормами МСБО 16, яким передбачено, що відповідні витрати стосуються:

1) витрат на технічне обслуговування і підтримку функціонування об'єкта;

2) витрат на комплексні ремонти і комплексні перевірки об'єктів основних засобів;

3) витрат, пов'язаних із заміною компонентів у складі об'єктів основних засобів.

У свою чергу в практиці застосування НП(С)БО 7 витрати на ремонти і поліпшення основних засобів розглядають у трохи інших формулюваннях:

1) витрати на поточні ремонти;

2) витрати на капітальні ремонти;

3) витрати на модернізацію, реконструкцію, технічне переналаштування тощо.

Облік витрат на ремонти, модернізації, реконструкції основних засобів залежить від того, який вплив на об'єкт здійснюють відповідні процеси, а також від того, яким способом виконуються роботи: власними силами чи підрядним способом.

У випадку, коли здійснюється поточне підтримання об'єктів основних засобів, тобто їх поточний ремонт, або технічне обслуговування тощо, відповідні витрати відносяться на витрати діяльності, тобто мовою стандартів не капіталізуються. Такі витрати підлягають відображенню на рахунках класу 9 або рахунку 23 «Виробництво».

У свою чергу у випадку, коли здійснюються поліпшення об'єктів основних засобів, тобто внаслідок робіт збільшується обсяг економічних вигід, що очікуються від активу, то такі витрати відносяться на збільшення первісної вартості активів, тобто підлягають капіталізації. Для обліку витрат на поліпшення основних засобів (модернізацію, реконструкцію тощо) застосовується субрахунок 152 на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», за дебетом якого спочатку накопичуються відповідні витрати, а за кредитом – здійснюється списання узагальненої суми витрат на збільшення первісної вартості основних засобів на рахунку 10 «Основні засоби».

У табл. 1.6 наведено основні бухгалтерські записи щодо операцій з обліку ремонтів та інших видів поліпшень основних засобів.

Таблиця 1.6

Облік операцій з ремонтів та інших видів поліпшень основних засобів
на рахунках

№	Господарські операції	Дебет	Кредит	Документ
1	2	3	4	5
	1. Відображення витрат на ремонти основних засобів власними силами			
1	Відображені витрати на ремонт основних засобів спеціального виробничого призначення власними силами	23	661, 651, 20 тощо	Розрахунково-платіжна відомість, розрахунок ЄСВ, вимоги на відпуск матеріалів тощо
2	Відображені витрати на ремонт основних засобів загального виробничого призначення власними силами	91	661, 651, 20 тощо	Розрахунково-платіжна відомість, розрахунок ЄСВ, вимоги на відпуск матеріалів тощо
3	Відображені витрати на ремонт основних засобів адміністративного призначення власними силами	92	661, 651, 20 тощо	Розрахунково-платіжна відомість, розрахунок ЄСВ, вимоги на відпуск матеріалів тощо
4	Відображені витрати на ремонт основних засобів збутового призначення власними силами	93	661, 651, 20 тощо	Розрахунково-платіжна відомість, розрахунок ЄСВ, вимоги на відпуск матеріалів тощо
5	Відображені витрати на ремонт основних засобів, що використовується для цілей досліджень і розробок, власними силами	941	661, 651, 20 тощо	Розрахунково-платіжна відомість, розрахунок ЄСВ, вимоги на відпуск матеріалів тощо

1	2	3	4	5
6	Відображені витрати на ремонт основних засобів, що використовується для цілей соціального призначення, власними силами	949	661, 651, 20 тощо	Розрахунково-платіжна відомість, розрахунок ЄСВ, вимоги на відпуск матеріалів тощо
	2. Відображення витрат на ремонти основних засобів підрядним способом			
7	Відображені витрати на ремонт основних засобів спеціального виробничого призначення підрядним способом	23 641	631 631	Рахунок, акт виконаних робіт, податкова накладна від постачальника
8	Відображені витрати на ремонт основних засобів загального виробничого призначення підрядним способом	91	631 631	Рахунок, акт виконаних робіт, податкова накладна від постачальника
9	Відображені витрати на ремонт основних засобів адміністративного призначення підрядним способом	92	631 631	Рахунок, акт виконаних робіт, податкова накладна від постачальника
10	Відображені витрати на ремонт основних засобів збутового призначення підрядним способом	93	631 631	Рахунок, акт виконаних робіт, податкова накладна від постачальника
11	Відображені витрати на ремонт основних засобів, що використовується для цілей досліджень і розробок, підрядним способом	941	631 631	Рахунок, акт виконаних робіт, податкова накладна від постачальника

1	2	3	4	5
12	Відображені витрати на ремонт основних засобів, що використовується для цілей соціального призначення, підрядним способом	949	631 631	Рахунок, акт виконаних робіт, податкова накладна від постачальника
	4. Відображення витрат на поліпшення основних засобів власними силами			
13	Відпущені матеріали на модернізацію, реконструкцію та інші види поліпшень основних засобів власними силами	152	201, 203, 207, 209 тощо	Видаткова накладна
14	Нарахована заробітна плата працівників, що зайняті модернізацією, реконструкцією та іншими видами поліпшень основних засобів власними силами	152	661	Розрахунково-платіжна відомість
15	Нарахований єдиний соціальний внесок від суми заробітної плати працівників, що зайняті модернізацією, реконструкцією та іншими видами поліпшень основних засобів власними силами	152	651	Розрахунок ЄСВ
16	Відпущені МШП під час виконання робіт, пов'язаних з модернізацією, реконструкцією та іншими видами поліпшень основних засобів власними силами	152	22	Накладна на відпуск МШП

1	2	3	4	5
17	Нарахована амортизація спеціальних інструментів, що використовується в процесі модернізації, реконструкції та інших видів поліпшень основних засобів власними силами	152	132	Відомість нарахування зносу спеціальних інструментів
18	Нарахована амортизація основних засобів, що використовується в процесі модернізації, реконструкції та інших видів поліпшень основних засобів власними силами	152	131	Відомість нарахування зносу (амортизації) основних засобів
19	Списана вартість витрат на модернізацію, реконструкцію та інших видів поліпшень, проведених власними силами, на збільшення первісної вартості основних засобів	10	152	Довідка бухгалтера
	4. Відображення витрат на поліпшення основних засобів підрядним способом			
20	Понесені витрати на проведення робіт з модернізації, реконструкції та інших видів поліпшень основних засобів підрядним способом	152 641	631 631	Рахунок, акт виконаних робіт, податкова накладна від постачальника чи підрядника
21	Списана вартість витрат на модернізацію, реконструкцію та інших поліпшень підрядним способом на збільшення первісної вартості основних засобів	10	152	Довідка бухгалтера

Джерело: складено автором

Висновки до розділу 1

На підставі ознайомлення з теоретичними аспектами обліку основних засобів було встановлено, що:

1. Нормативні вимоги до відображення в обліку основних засобів встановлені МСБО 16 «Основні засоби» за умови застосування Концептуальної основи МСФЗ, або НП(С)БО 7 «Основні засоби» за умови застосування Концептуальної основи НП(С)БО.

У відповідних стандартах регламентуються: визначення основних засобів; порядок їх визнання в якості активів у фінансовій звітності; порядок оцінки основних засобів; розкриття інформації щодо основних засобів у фінансовій звітності тощо.

2. Підходи до відображення основних засобів за МСФЗ і НП(С)БО мають багато спільного, але є і різниці, які зокрема, стосуються того, що нарахування амортизації основних засобів за МСФЗ здійснюється з моменту, коли актив готовий до використання.

Тоді як у вітчизняній обліковій практиці відповідно до НП(С)БО нарахування амортизації основних засобів починається з місяця, наступного за місяцем надходження об'єкта на підприємство і його введення в експлуатацію.

3. Основні засоби надходять від постачальників із супровідними первинними документами — накладними, рахунками, податковими накладними з ПДВ тощо.

При оприбуткуванні об'єктів складається Акт приймання-передачі основних засобів, на підставі якого визначається первісна вартість, а об'єкт потрапляє на облік на баланс підприємства. На кожний об'єкт основних засобів відкривається інвентарний номер, який фіксується в інвентарній картці, в інвентарному списку і на самому об'єкті.

4. При вибутті об'єктів також складається Акт приймання-передачі основних засобів у випадку продажу чи безкоштовної передачі, а у випадку списання складається Акт списання основних засобів.

5. Нарахування амортизації здійснюється на щомісячній основі за одним з п'яти методів, що визначені в МСБО 16 або НП(С)БО 7 з урахуванням підходу, що передбачений обліковою політикою підприємства.

РОЗДІЛ 2 ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ НА ПРИКЛАДІ ПРАТ «СТАЛЬКАНАТ» ТА ШЛЯХИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Загальна характеристика ПрАТ «Стальканат»

ПрАТ «Стальканат» є одним із великих промислових підприємств м.Одеси, яке стабільно працює, не зважаючи на складні умови воєнного стану, і підтримує достатньо високий рівень своєї ліквідності, фінансової стійкості, рентабельності тощо.

Товариство створено 01.11.2021 року на позачергових зборах акціонерів ПрАТ «Виробниче об'єднання «Стальканат-Сілур», де було прийнято рішення про виділення зі складу цього підприємства ПрАТ «Стальканат» (протокол № 5/21 від 01.11.2021 р.).

Код ЄДРПОУ ПрАТ «Стальканат» - 44437592.

Місцем розташування підприємства є 65007, м.Одеса, вул. Водопровідна, буд. 16.

Розмір статутного капіталу Приватного акціонерного товариства складає 35 472 456,02 грн

Організаційно-правова форма – Приватне акціонерне товариство.

Види діяльності товариства наступні:

1) Основний:

25.93 Виробництво виробів із дроту, ланцюгів і пружин

2) Інші:

24.34 Холодне волочіння дроту

25.62 Механічне оброблення металевих виробів

41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель

43.29 Інші будівельно-монтажні роботи

46.74 Оптова торгівля залізними виробами, водопровідним і опалювальним устаткуванням і приладдям до нього

46.77 Оптова торгівля відходами та брухтом
47.30 Роздрібна торгівля пальним
52.10 Складське господарство
52.29 Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту
56.29 Постачання інших готових страв
68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна
та інші.

ПрАТ «Стальканат» є найбільшим в Україні підприємством, що здійснює виробництво метизної продукції, до складу якої відносяться:

- канати;
- пасма;
- дріт;
- фібра;
- сітка;
- стропи.

Товариство працює на промисловій базі Заводу «Стальканат», яке було засновано в 1806 році.

Діяльність Товариства є ліцензованою, зокрема, ним отримані такі ліцензії:

- 1) ліцензія з постачання електричної енергії споживачу (безстрокова);
- 2) ліцензія на право зберігання пального;
- 3) ліцензія на право здійснення господарської діяльності з обігу наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів.

Підприємство щорічно проходить наглядові аудити з боку міжнародного органу з сертифікації ТОВ «Бюро Верітас Сертифікейшен Україна», що підтверджує дотримання вимог ISO 9001: 2015.

Власниками підприємства є кінцеві бенефіціарні власники, що володіють 104330753 простих іменних акцій номіналом 0,17 грн кожна.

Інформація про власників (кінцевих бенефіціарів) Товариства наведена в табл.2.1.

Таблиця 2.1

Склад власників (кінцевих бенефіціарів) ПрАТ «Стальканат» станом на 31.12.2023 року

№	Власники (кінцеві бенефіціари)	Частка в статутному капіталі, %	Сума частки в статутному капіталі, тис. грн
1	2	3	4
1	Немировський Д.В.	50,0	8868
2	Міхаленко А.Л.	23,7	4203
3	Кондратюк М.С.	23,1	4097
4	Дубович В.А.	3,2	568
	Всього	100,00	17736

Джерело: складено автором на підставі даних фінансової звітності ПрАТ «Стальканат» [27; 32]

Підприємство відноситься до великих і застосовує Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Кількість працівників підприємства станом на 31 грудня 2023 року складає 886 осіб, а станом на 31 грудня 2022 року – 916 осіб.

2.2. Аналіз фінансового стану ПрАТ «Стальканат»

Для отримання загального розуміння про фінансовий стан ПрАТ «Стальканат» проведемо аналіз деяких показників ліквідності і фінансової стійкості в табл.2.2.

При тому в якості інформаційного джерела будуть використані, по-перше, дані інформаційно-аналітичної платформи YouControl за 2021-2024 роки, а по-друге, безпосередньо дані фінансової звітності ПрАТ «Стальканат» за 2023 рік разом з аудиторським висновком, яка є офіційно оприлюдненою на сайті Товариства відповідно до вимог діючого законодавства.

Аналіз показників ліквідності і фінансової стійкості ПрАТ

«Стальканат» за 2021-2024 роки

Показники	2021	2022	2023	2024	Відхилення
1	2	3	4	5	6
Поточна ліквідність, %	71,3	85,7	95,2	96,8	+1,6
Абсолютна ліквідність, %	2,9	31,5	0,3	4,6	+4,3
Швидка ліквідність, %	29,8	50,7	33,9	40,2	+6,3
Показник «кіслотний тест» за методикою YouControl, %	30,8	51,6	35,1	41,6	+6,5
Показник фінансової автономії, %	46,7	43,4	47,7	42,2	-5,5

Джерело: складено автором за даними інформаційно-аналітичної платформи YouControl [32]

В графічному вигляді аналіз показників ліквідності і фінансової автономії наведено на рис.2.1.

Висновки: На підставі аналізу показників ліквідності можна зробити такі основні висновки. По-перше, поточна ліквідність Товариства протягом періоду 2021-2024 років має тенденцію до постійного зростання і склала в 2024 році 96,8%, що на 1,6% більше, ніж в попередньому 2023 році, коли вона складала 95,2%.

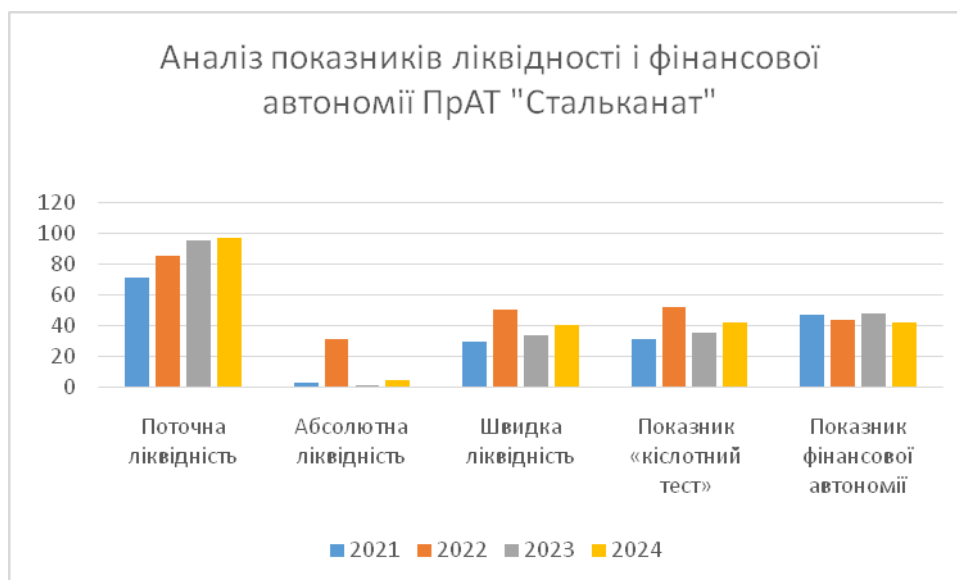


Рис.2.1. Аналіз показників ліквідності і фінансової стійкості

Джерело: складено автором за даними інформаційно-аналітичної платформи YouControl [32]

Абсолютна ліквідність в 2024 році становила 4,6%, що на 4,3% більше, ніж в 2023 році, коли вона складала 4,3%. Абсолютна ліквідність немає чіткої тенденції змін в період 2021-2024 років.

Швидка ліквідність в 2024 році становила 40,2%, в 2023 році – 33,9%, отже, зростання за 2024 рік склало 6,3%.

Показник фінансової автономії Товариства, на жаль, погіршився і склав наприкінці 2024 року 42,2%, порівняно з кінцем 2023 року 47,5%, тобто зниження становило 5,5%.

Це пов'язано з певними складними обставинами діяльності підприємства після обстрілів енергооб'єктів і інфраструктури в м. Одеса в 2024 році.

Далі зупинимося на аналіз показників рентабельності ПрАТ «Стальканат» (табл.2.3). В якості інформаційного джерела використаємо дані офіційно оприлюдненої фінансової звітності за 2023 рік.

Звернемо увагу, що в практиці фінансового аналізу використовуються різні показники рентабельності, тому візьмемо за основу рентабельність продаж і рентабельність активів.

Таблиця 2.3

Аналіз показників рентабельності ПрАТ «Стальканат» за даними 2022-
2023 років

№	Показники	2022	2023	Відхилення (+,-)	
				Грн	%
1	2	3	4	5	6
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3227190	3328170	+100980	+3,13
2	Середньорічна вартість активів	1737459	2038457	+300998	+17,32
3	Чистий прибуток	325073	280060	-45013	-13,85
4	Рентабельність продаж за чистим прибутком (збитковість за чистим збитком)	10,07	8,41	-1,66	-16,48
5	Рентабельність активів за чистим прибутком (збитковість активів за чистим збитком)	18,71	13,74	-4,97	-5,18

Джерело: складено автором

Висновки: Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг ПрАТ «Стальканат» в 2023 році склав 3328170 тис. грн, що на 100980 тис. грн або 3,13% вище попереднього 2022 року.

Середньорічна вартість активів в 2023 році склала 2038457 тис. грн, що на 300998 тис. грн або на 17,32% більше, ніж в попередньому році.

Чистий прибуток в 2023 році склав 280060 тис. грн і зменшився порівняно з 2022 роком на 45013 тис. грн або на 13,85%.

Рентабельність продажів продукції за чистим прибутком ПрАТ «Стальканат» в 2023 році складає 8,41%, в 2022 році – 10,07%, тобто в звітному році відбулося зменшення рентабельності продажі на 1,66%. Рентабельність активів за чистим прибутком ПрАТ «Стальканат» в 2023 році

складає 13,74%, в 2022 році – 18,71%, тобто в звітному році відбулося зменшення рентабельності активів на 4,97%.

2.3. Особливості бухгалтерського обліку основних засобів у ПрАТ «Стальканат»

Основні засоби Товариства представлені будинками та спорудами, машинами та обладнанням, комп'ютерною технікою, транспортними засобами, інструментами, приладами та інвентарем (меблями), іншими основними засобами, інвентарною тарою.

Обліковою політикою Товариства передбачено, що основні засоби первісно оцінюються за собівартістю.

На дату фінансової звітності застосовується модель обліку за справедливою (переоціненою) вартістю.

При тому в балансі Товариства основні засоби відображаються за переоціненою вартістю за мінусом накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення.

Для нарахування амортизації застосовується прямолінійний метод.

Кожному об'єкту основних засобів під час надходження встановлюється строк корисного використання з урахуванням групи, зокрема, обліковою політикою передбачені строки корисного використання, наведені в табл.2.4.

Таблиця 2.4

Строки корисного використання, встановлені в ПрАТ «Стальканат»,
для об'єктів основних засобів

№	Групи об'єктів основних засобів	Строки корисного використання
1	2	3
1	Земля	Не амортизується
2	Будинки та споруди	20 і 15 років

1	2	3
3	Машини та обладнання, В т.ч. з них комп'ютерна техніка	5 років 2 роки
4	Транспортні засоби	5 років
5	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4 роки
6	Інші основні засоби	12 років
7	Інвентарна тара	6 років

Джерело: складено автором на підставі Приміток до фінансової звітності ПрАТ «Стальканат» [27]

Основні засоби надходять на підприємство від постачальників на підставі супроводжувальних документів (рахунків, накладних, податкових накладних в частині ПДВ) в порядку здійснення капітальних інвестицій, які враховуються на рахунку 15.

Безпосередньо після приймання об'єкта основних засобів у ПрАТ «Стальканат» складається акт приймання-передачі основних засобів.

На кожний об'єкт відкривається інвентарна картка і інформація про оприбуткування фіксується в автоматизованій програмі обліку. Об'єкт основних засобів потрапляє у відповідний Довідник.

За місцями експлуатації у ПрАТ «Стальканат» ведуться інвентарні списки основних засобів з закріпленням їх за матеріально-відповідальними особами.

Щомісячно по всіх об'єктах основних засобів здійснюється нарахування амортизації в Відомості нарахування амортизації, яка складається в автоматизованому режимі.

При вибутті об'єктів основних засобів на підприємстві складаються або Акт приймання-передачі основних засобів (у випадку реалізації чи безкоштовної передачі), або Акт списання основних засобів (у випадку ліквідації). Після вибуття робляться відповідні записи в автоматизованій

програмі обліку (BAS-бухгалтерії) і об'єкт списується з балансу. Також відповідні відмітки робляться в інвентарній картці і інвентарному списку за місцем експлуатації.

Оскільки підприємством обрано модель переоціненої вартості, то для оцінки на дату балансу у випадку, коли встановлюється наявність суттєвого відхилення балансової вартості від справедливої, залучається експерт-оцінювач, який складає і надає Акт незалежної експертної оцінки основних засобів, на підставі якого здійснюється дооцінка (або уцінка) об'єктів.

Для обліку переоцінки застосовується коефіцієнтний метод, який передбачає коригування на коефіцієнт переоцінки первісної вартості і суми накопиченого зносу (амортизації), в результаті змінюється балансова вартість, яка приводиться на рівень справедливої вартості.

У цілому у ПрАТ «Стальканат» облік основних засобів налагоджено на високому рівні, між тим, були встановлені певні недоліки його організації, пов'язані з тим, що в 2022 і 2023 році не проводились переоцінки основних засобів, хоча був обраний метод переоціненої вартості в обліковій політиці Товариства.

Висновки до розділу 2

На підставі ознайомлення з практикою обліку основних засобів у ПрАТ «Стальканат» встановлено таке:

1. Основні засоби Товариства представлені будинками та спорудами, машинами та обладнанням, комп'ютерною технікою, транспортними засобами, інструментами, приладами та інвентарем (меблями), іншими основними засобами, інвентарною тарою.

2. Обліковою політикою Товариства передбачено, що основні засоби первісно оцінюються за собівартістю.

3. На дату фінансової звітності застосовується модель обліку за справедливою (переоціненою) вартістю. При тому в балансі Товариства

основні засоби відображаються за переоціненою вартістю за мінусом накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення.

4. Для нарахування амортизації застосовується прямолінійний метод.

5. У цілому облік підприємства налагоджено достатньо ефективно. Він ведеться на підставі Концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ і, відповідно, для обліку основних засобів застосовується МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 36 «Зменшення корисності необоротних активів», МСФЗ 16 «Оренда» та інші.

6. Підприємство використовує головним чином власні основні засоби, що докладно освітлені в Примітках до фінансової звітності за 2023 рік.

7. У ході виконання кваліфікаційної роботи, з одного боку, було встановлено, що облік основних засобів налагоджено на високому рівні, з іншого боку, були встановлені певні недоліки його організації, пов'язані з тим, що в 2022 і 2023 році не проводились переоцінки основних засобів, хоча був обраний метод переоціненої вартості в обліковій політиці Товариства.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ СТАНУ І РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРИКЛАДІ ПРАТ «СТАЛЬКАНАТ»

3.1. Мета, завдання і джерела аудиту основних засобів

У процесі проведення аудиторської перевірки основні засоби часто бувають одним з найбільш важливих об'єктів контролю, оскільки вони становлять значущу (суттєву) статтю Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Відповідно, розібратися з методикою проведення аудиту основних засобів є дуже актуальним.

Основною метою аудиту основних засобів є перевірка відповідності відображення основних засобів у складі активів підприємства, а також операцій з ними у фінансовій звітності з урахуванням обраної Концептуальної основи фінансового звітування.

Завдання аудиту основних засобів передбачають щонайменше таке:

- перевірка наявності прав на основні засоби підприємства;
- перевірка існування (фізичної наявності) основних засобів, завдяки проведенню інвентаризації;
- перевірка правильності формування і відображення в бухгалтерському обліку первісної вартості основних засобів;
- перевірка правильності нарахування амортизації (зносу) основних засобів і відображення витрат на амортизацію;
- перевірка правильності відображення витрат на поточне обслуговування, ремонт, модернізацію і інші види поліпшень основних засобів;
- перевірка виведення основних засобів на продаж;
- перевірка вибуття основних засобів за різними напрямками (списання, продаж, безкоштовна передача тощо);

- перевірка порядку проведення (тестування) на предмет зменшення корисності активів і відображення відповідних втрат від знецінення основних засобів (за наявності);

- перевірка повноти розкриття інформації щодо основних засобів і операцій з ними у фінансовій звітності відповідно до НП(СБО або МСФЗ (залежно від Концептуальної основи, що застосовується);

- перевірка правильності відображення операцій з основними засоби для цілей складання податкової звітності та таке інше.

Джерелами перевірки основних засобів є:

1) фінансова звітність підприємства;
2) податкова звітність підприємства, зокрема Податкова декларація з податку на прибуток і Податкова декларація з ПДВ, розрахунок податку на землю тощо;

3) документи, що засвідчують права власності на необоротні активи;

4) договори на придбання основних засобів та їх продаж;

5) первинні документи з обліку надходження й вибуття основних засобів (акти приймання-передачі основних засобів, акти списання основних засобів тощо);

6) відомості нарахування амортизації (зносу) основних засобів;

7) документи з обліку витрат на ремонти та інші види поліпшень основних засобів;

8) договори оренди, розрахунки орендної плати, акти виконаних робіт тощо;

9) регістри синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 10, 11, 131, 132, 15, 286, 63, 685, 377, 943, 972, 712, 742, 746, 79 та інші;

10) акти податкових перевірок з боку ДПС України;

11) аудиторські висновки з доданою до них фінансовою звітністю з примітками за попередні роки та таке інше. Крім того, під час перевірки основних засобів використовуються нормативні джерела інформації: МСФЗ,

НП(С)БО, Закони України, Методичні рекомендації з обліку основних засобів тощо.

3.2. Оцінка системи внутрішнього контролю основних засобів у ПрАТ «Стальканат»

Основні засоби є важливим об'єктом в системі внутрішнього контролю.

При тому основними видами внутрішнього контролю основних засобів зазвичай є:

- 1) проведення інвентаризації (перед складанням річної звітності, при зміні матеріально-відповідальної особи, в інших випадках);
- 2) забезпечення умов для зберігання об'єктів основних засобів за місцями зберігання і матеріально-відповідальними особами;
- 3) оцінка фізичного стану об'єктів основних засобів і можливості їх використання за цільовим призначенням тощо.

Під час оцінки внутрішнього контролю зазвичай проводиться тестування відповідної системи за допомогою опитувальників.

Приклад опитувальника, що може застосовуватися для оцінки внутрішнього контролю основних засобів підприємства, наведено в табл.3.1.

Таблиця 3.1

Опитувальник для оцінки системи внутрішнього контролю основних засобів ПрАТ «Стальканат»

№	Питання	Відповідь		Коментар
		Так	Ні	
1	2	3	4	5
	Права на об'єкти			
1	Чи належним чином оформлені права власності на об'єкти нерухомості та інші об'єкти основних засобів?	+		Права власності належним чином оформлені

Продовження табл.3.1

1	2	3	4	5
2	Чи підтверджується наявність прав власності відповідними реєстрами прав власності?	+		Права власності підтверджені реєстрами прав власності
	Збереження об'єктів			
3	Чи ведуться деталізовані реєстри для обліку різних видів основних засобів?	+		Ведуться картки обліку основних засобів і інвентарні списки за місцями експлуатації
4	Чи дотримуються умови фізичного збереження активів?	+		Наявна охорона об'єктів основних засобів
5	Чи фіксуються в обліку місця розміщення та експлуатації основних засобів і особи, за якими вони закріплені?	+		Фіксується місце знаходження об'єкта і матеріально-відповідальна особа
6	Чи застраховані об'єкти основних засобів на випадок стихійних лих?	+		Укладені договори страхування нерухомості на випадок стихійних лих
	Існування об'єктів			
7	Чи проводиться періодична річна інвентаризація основних засобів?	+		Створена постійно діюча інвентаризаційна комісія, яка здійснює проведення періодичної річної інвентаризації основних засобів (раз на рік)
8	Чи відображається в обліку факт здавання основних засобів в оренду?	+		Робиться відмітка в аналітичному обліку паро здавання основних засобів в оренду

Продовження табл.3.1

1	2	3	4	5
9	Чи належним чином відображається рух об'єктів основних засобів і їх внутрішнє переміщення між різними місцями знаходження?	+		У випадку внутрішнього переміщення складаються накладні на внутрішнє переміщення, а також відповідні відмітки робляться в картці обліку основних засобів і інвентарних списках за місцями експлуатації і матеріально-відповідальними особами
	Повнота			
10	Чи всі об'єкти враховані, як діючі, чи законсервовані, чи такі, що знаходяться в стані ремонту або модернізації?	+		Налагоджений повний облік всіх об'єктів основних засобів. Неврахованих об'єктів не встановлено
11	Чи вся сума фактичних витрат, пов'язаних з капітальними інвестиціями, віднесена належним чином до первісної вартості після введення об'єктів основних засобів в експлуатацію?	+		Сума фактичних витрат, пов'язаних з капітальними інвестиціями, відноситься в повній мірі до первісної вартості після введення об'єктів основних засобів в експлуатацію і фіксується в акті приймання-передачі

Продовження табл.3.1

1	2	3	4	5
	Санкціонування операцій			
12	Чи підписуються головним бухгалтером і чи затверджуються керівником акти приймання-передачі та списання основних засобів?	+		Всі первинні документи з руху основних засобів складаються комісією, в повноваження якої входить приймання-передача об'єктів, потім документи підписуються головним бухгалтером і керівником
13	Чи належним чином надаються дозволи на виведення основних засобів на продаж чи списання об'єктів основних засобів?	+		Рішення про виведення основних засобів на продаж і списання об'єктів приймається спеціально створеною комісією і затверджується керівником
14	Чи готуються для розгляду і затвердження договори оренди та пропозиції щодо встановлення орендної плати та її перегляду Радою директорів (правлінням)?	+		Договори оренди на суттєві об'єкти основних засобів укладаються після їх розгляду правлінням
	Точність			
15	Чи коректно визначається первісна вартість основних засобів під час їх надходження?	+		Контроль формування первісної вартості здійснює головний бухгалтер

Продовження табл.3.1

1	2	3	4	5
16	Чи здійснюється розрахунок ліквідаційної вартості основних засобів?	+		За необхідності і наявності здійснюється визначення ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів, зокрема це стосується вартості дорогоцінних металів, що залишаються після ліквідації об'єктів
17	Чи обрано доречний метод нарахування амортизації основних засобів в обліковій політиці?	+		Застосовується прямолінійний метод
18	Чи перевіряють нарахування амортизації внутрішні аудитори або інші відповідальні особи?	+		Перевірку правильності нарахування амортизації здійснює головний бухгалтер
19	Чи контролюються витрати на ремонт і інші види поліпшень основних засобів?	+		Контроль витрат на ремонти і інші види поліпшень здійснює головний бухгалтер
20	Чи належним чином визначається сума втрат від зменшення корисності основних засобів у випадку наявності чинників знецінення?	+		Суму втрат від зменшення корисності основних засобів у випадку наявності чинників знецінення визначає комісія, перевірку проводить головний бухгалтер, а результати визнання втрат узгоджує і затверджує керівник

Продовження табл.3.1

1	2	3	4	5
21	Чи належним чином аналізується періодично правильність нарахування податків під час продажу і ліквідації основних засобів? Коли проводився останній аналіз?	+		Правильність нарахування податків під час продажу і ліквідації основних засобів аналізується головним бухгалтером під час складання річної і квартальної звітності. Останній аналіз проводився в лютому 2025 року
22	Чи відповідають дані реєстрів обліку основних засобів даним головної книги?	+		Всі дані відповідні
	Класифікація			
23	Чи здійснюється контроль правильності віднесення основних засобів до певних класифікаційних груп (видів)?	+		Контроль здійснює заступник головного бухгалтера
24	Чи здійснюється контроль правильності класифікації витрат на позики, що пов'язані з придбанням кваліфікованих і некваліфікованих активів (основних засобів)?	+		На підприємстві не було випадків використання кредитів на придбання кваліфікованих активів. Відповідно всі витрати за позиками відносилися на фінансові витрати. Капіталізованих витрат по позиках не було. Контроль здійснюється головним бухгалтером

Продовження табл.3.1

1	2	3	4	5
25	Чи коректно класифікуються витрати на амортизацію основних засобів за видами діяльності?	+		Витрати на амортизацію відносяться до складу загальновиробничих, адміністративних і збутових витрат. Правильність їх класифікації контролюється головним бухгалтером

Джерело: складено автором

3.3. Методичні засади аудиту основних засобів у ПрАТ «Стальканат»

Під час проведення аудиторської перевірки основних засобів необхідно підтвердити правильність відображення статті «Основні засоби» у фінансовій звітності, як в частині кількісних показників, так і в частині розкриття інформації з урахуванням вимог МСФЗ.

При тому при аудиті підтверджується дотримання певних тверджень щодо наведення інформації у фінансовій звітності, зокрема, в частині існування, правильності оцінки, повноти, класифікації, права власності, розкриття інформації, відображення в належному звітному періоді операцій з основними засобами.

Методично підхід до проведення аудиту основних засобів складається з кількох етапів:

1) Отримання розуміння аудитором інформації щодо складу об'єктів основних засобів, їх первісної і залишкової вартості, для визначення суттєвості відповідного об'єкта і операцій з ним.

- 2) Складання плану і програми перевірки основних засобів.
- 3) Визначення переліку тестів для тестування системи внутрішнього контролю основних засобів.
- 4) Визначення переліку доречних аудиторських процедур, що будуть застосовані як процедури по суті під час аудиторської перевірки основних засобів.
- 5) Проведення аналітичних процедур як процедур з оцінки ризиків щодо основних засобів, із з'ясуванням їх структури, динаміки по роках, а також в щомісячному розрізі тощо.
- 6) Участь у річній інвентаризації основних засобів (за можливості). У випадку, коли аудитор долучився до аудиторської перевірки після того, як була проведена річна інвентаризація, то він має вимагати і взяти участь у вибірковій інвентаризації основних засобів.
- 7) Перевірка основних операцій з руху основних засобів, а саме в частині їх надходження, вибуття, переміщення тощо.
- 8) Перевірка правильності визначення первісної вартості основних засобів під час їх надходження з різних джерел.
- 9) Перевірка стану збереження основних засобів на місцях збереження і в розрізі матеріально-відповідальних осіб.
- 10) Перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів та її відображення на рахунках обліку.
- 11) Перевірка операцій з ремонтів та інших видів поліпшень основних засобів.
- 12) Перевірка операцій з вибуття основних засобів за різними напрямками.
- 13) Перевірка тестування на предмет зменшення корисності активів.
- 14) Перевірка повноти розкриття інформації щодо основних засобів у Примітках до фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ та таке інше.

ПрАТ «Сталькант» є підприємством суспільного інтересу і тому його фінансова звітність підлягає обов'язковому аудиту.

Аудит фінансової звітності Товариства за 2023 рік проводився міжнародною аудиторською компанією Crowe.

Під час проведення аудиту аудиторською фірмою були встановлені певні викривлення у фінансовій звітності, які були винесені у Звіт незалежного аудитора. Так викривлення стосувалися таких питань, що мають безпосереднє відношення до основних засобів:

1) Оцінка основних засобів.

Відповідно до облікової політики Товариства для основних засобів обрано модель обліку за переоціненою вартістю. Станом на 31 грудня 2023 і 31 грудня 2022 року Товариство здійснювало свою діяльність в умовах воєнного стану, а отже, мали місце зовнішні чинники знецінення.

У свою чергу Товариство, по-перше, не проводило тестування на предмет зменшення корисності, по-друге, не проводило переоцінку до справедливої вартості. На думку незалежного аудитора, станом на кінець і початок 2023 року існують індикатори того, що балансова вартість основних засобів у сумі 1076625 тис. грн і 1042229 тис. грн відповідно може суттєво відрізнятись від їх справедливої вартості. МСБО 16 «Основні засоби» вимагає проведення переоцінки основних засобів за відповідних умов. Між тим, як було зазначено вище, переоцінка не проводилась. Аудитор не мав можливості оцінити вплив цього питання на фінансову звітність Товариства.

2) Визнання відстрочених податкових зобов'язань.

Станом на 31 грудня 2023 року і 31 грудня 2022 року Товариство не визнало відстрочені податкові зобов'язання, які виникають за рахунок різниць між балансовою вартістю основних засобів і нематеріальних активів та їх податковою базою. Разом з тим, у випадку застосування моделі оцінки за переоціненою вартістю, відстрочені податкові зобов'язання мають місце у будь-якому випадку.

За розрахунком аудитора, станом на 31 грудня 2023 року сума відстрочених податкових зобов'язань занижена на 108218 тис. грн, а на 31 грудня 2022 року – на 131824 тис. грн.

3.4. Аналіз структури і динаміки основних засобів у ПрАТ «Стальканат»

Далі зупинимося на проведенні аналізу деяких показників звітності щодо основних засобів.

Аналіз частки необоротних активів у загальній вартості активів ПрАТ «Стальканат» наведено в табл.3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз частки необоротних активів у загальній вартості активів
ПрАТ «Стальканат»

Статті активів	01.01.2023		31.12.2023		Відхилення за 2023 рік (+,-)	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1	2	3	4	5	8	9
Активи	1943671	100	2133243	100	+189572	-
Необоротні активи	1045609	53,80	1079190	50,59	+33581	-3,21
Основні засоби за залишковою вартістю	1042229	53,62	1076625	50,47	+34396	-3,15
За первісною вартістю	3489947	x	3508712	x	+18765	+0,538
Знос основних засобів	2447718	x	2432087	x	-15631	-0,639

Джерело: складено автором

Висновки: Основні засоби ПрАТ «Стальканат» станом на 31.12.2023 року за залишковою вартістю склали 1076625 тис. грн., станом на 31.12.2022 року – 1042229 тис. грн, тобто за рік основні засоби за залишковою вартістю збільшилися на 34396 тис. грн.

Основні засоби на кінець 2023 року становлять 50,47% від загальної вартості активів, а на початок 2023 року – 53,62%.

Частка основних засобів у складі активів зменшилася на кінець 2023 року порівняно з початком року зменшилася на 3,15%.

Аналіз структури і динаміки основних засобів ПрАТ «Стальканат» представлений в табл.3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз структури і динаміки основних засобів ПрАТ «Стальканат»
за балансовою вартістю

Види основних засобів	01.01.2023		31.12.2023		Відхилення за 2023 рік (+,-)	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1	2	3	4	5	8	9
Земля	52059	5,0	56979	5,3	4920	0,3
Будинки та споруди	455386	43,7	443862	41,2	-11524	-2,5
Машини та обладнання	507415	48,7	545538	50,7	38123	2,0
Транспортні засоби	16872	1,6	15831	1,5	-1041	-0,1
Інструменти, прилади, інвентар	1380	0,1	3359	0,3	1979	0,2
Інші основні засоби	9117	0,9	11056	1,0	1939	0,1
Всього	1042229	100,0	1076625	100,0	34396	0,0

Джерело: складено автором

У графічному вигляді структура основних засобів ПрАТ «Стальканат» наведена на рис.3.1.

Висновки: Балансова вартість основних засобів ПрАТ «Стальканат» станом на 31.12.2023 року склала 1076625 тис. грн., станом на 31.12.2022 року – 1042229 тис. грн. Таким чином балансова вартість основних засобів Товариства за 2023 рік зросла на 34396 тис. грн.



Рис.3.1. Структура основних засобів ПрАТ «Стальканат» станом на 31.12.2023 року

Джерело: складено автором

Динаміка основних засобів Товариства наведена на рис.3.2.



Рис. 3.2. Динаміка основних засобів ПрАТ «Стальканат»

Джерело: складено автором

У складі основних засобів ПрАТ «Стальканат» найбільшу частку займають машини та обладнання – 50,7% станом на 31.12.2023 р. і 48,7% станом на 31.12.2022 р. За 2023 рік частка машин і обладнання збільшилася на 2,0%. В абсолютному вимірі балансова вартість машин і обладнання станом на 31.12.2023 року становила 545538 тис. грн, на 31.12.2022 року – на 507415 тис. грн, тобто балансова вартість машин і обладнання зросла на 38123 тис. грн.

На другому місці за часткою знаходяться будинки і споруди, зокрема частка відповідних об'єктів станом на 31.12.2023 р. складає 41,2%, станом на 31.12.2022 р. – 43,7%. Таким чином за 2023 рік частка будинків і споруд зменшилась на 2,5%. В абсолютному вимірі балансова вартість будинків і споруд станом на 31.12.2023 року становила 443862 тис. грн, на 31.12.2022 року – на 455386 тис. грн, тобто балансова вартість будинків і споруд зменшилася на 11524 тис. грн.

На третьому місці за часткою знаходяться земельні ділянки, зокрема, станом на 31.12.2023 року частка земельних ділянок у складі основних засобів склала 5,3%, станом на 31.12.2022 року – 5%, тобто частка зросла на 0,3%.

Частка транспортних засобів станом на 31.12.2023 року становила 1,5%, а на 31.12.2022 року – 1,6%, тобто вона зменшилася на 0,1%.

Частка інструментів, приладів і інвентарю у складі основних засобів станом на 31.12.2023 року становила 0,3%, станом на 31.12.2022 року – 0,1%, тобто зростання відповідної частки становило за рік 0,2%.

Частка інших основних засобів у їх загальній сумі станом на кінець 2023 року склала 1,0%, станом на початок 2023 року – 0,9%, тобто зростання становило 0,1%.

Висновки до розділу 3

На підставі ознайомлення з системою контролю основних засобів було встановлено, що:

1. Основними видами внутрішнього контролю основних засобів на підприємстві є проведення інвентаризації (перед складанням річної звітності, при зміні матеріально-відповідальної особи, в інших випадках); забезпечення умов для зберігання об'єктів основних засобів за місцями зберігання і матеріально-відповідальними особами; оцінка фізичного стану об'єктів основних засобів і можливості їх використання за цільовим призначенням тощо.

2. Тестування системи внутрішнього контролю основних засобів на підприємстві довело, що в цілому він налагоджений достатньо ефективно.

3. Між тим, в процесі проведення аудиту було встановлено, що Товариство, по-перше, не проводило тестування на предмет зменшення корисності, по-друге, не проводило переоцінку до справедливої вартості. Станом на кінець і початок 2023 року існують індикатори того, що балансова вартість основних засобів у сумі 1076625 тис. грн і 1042229 тис. грн відповідно може суттєво відрізнятись від їх справедливої вартості. МСБО 16 «Основні засоби» вимагає проведення переоцінки основних засобів за відповідних умов.

4. Для усунення відповідних недоліків доречно рекомендувати підприємству або налагодити процес проведення регулярних переоцінок основних засобів на кожну дату фінансової звітності, якщо наявні індикатори відхилення балансової вартості від справедливої, або змінити модель обліку основних засобів з переоціненої на первісну вартість.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження практики обліку і аудиту основних засобів у ПрАТ «Стальканат» було встановлено таке:

1. ПрАТ «Стальканат» є найбільшим в Україні підприємством, що здійснює виробництво метизної продукції, до складу якої відносяться канати, пасма, дріт, фібра, сітка, стропи.

Товариство створено в 2021 році на базі ПрАТ «Стальканат-Сілур» і працює на промисловій базі Заводу «Стальканат», яке було засновано в 1806 році.

2. Основні засоби Товариства представлені будинками та спорудами, машинами та обладнанням, комп'ютерною технікою, транспортними засобами, інструментами, приладами та інвентарем (меблями), іншими основними засобами, інвентарною тарою.

Обліковою політикою Товариства передбачено, що основні засоби первісно оцінюються за собівартістю.

На дату фінансової звітності застосовується модель обліку за справедливою (переоціненою) вартістю. При тому в балансі Товариства основні засоби відображаються за переоціненою вартістю за мінусом накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення.

Для нарахування амортизації застосовується прямолінійний метод.

3. Основні засоби надходять на підприємство від постачальників на підставі супроводжувальних документів (рахунків, накладних, податкових накладних в частині ПДВ) в порядку здійснення капітальних інвестицій. Безпосередньо після приймання об'єкта основних засобів у ПрАТ «Стальканат» складається акт приймання-передачі основних засобів.

На кожний об'єкт відкривається інвентарна картка і інформація про оприбуткування фіксується в автоматизованій програмі обліку. Об'єкт основних засобів потрапляє у відповідний Довідник.

За місцями експлуатації у ПрАТ «Стальканат» ведуться інвентарні списки основних засобів з закріпленням їх за матеріально-відповідальними особами.

Щомісячно по всіх об'єктах основних засобів здійснюється нарахування амортизації в Відомості нарахування амортизації, яка складається в автоматизованому режимі.

При вибутті об'єктів основних засобів на підприємстві складаються або Акт приймання-передачі основних засобів (у випадку реалізації чи безкоштовної передачі), або Акт списання основних засобів (у випадку ліквідації). Після вибуття робляться відповідні записи в автоматизованій програмі обліку (BAS-бухгалтерії) і об'єкт списується з балансу. Також відповідні відмітки робляться в інвентарній картці і інвентарному списку за місцем експлуатації.

4. Оскільки підприємством обрано модель переоціненої вартості, то для оцінки на дату балансу у випадку, коли встановлюється наявність суттєвого відхилення балансової вартості від справедливої, залучається експерт-оцінювач, який складає і надає Акт незалежної експертної оцінки основних засобів, на підставі якого здійснюється дооцінка (або уцінка) об'єктів.

Для обліку переоцінки застосовується коефіцієнтний метод, який передбачає коригування на коефіцієнт переоцінки первісної вартості і суми накопиченого зносу (амортизації), в результаті змінюється балансова вартість, яка приводиться на рівень справедливої вартості.

5. У цілому облік основних засобів на підприємстві налагоджено достатньо ефективно.

Між тим, під час проведення аудиту аудиторською фірмою були встановлені викривлення у фінансовій звітності за 2023 рік, які були винесені у Звіт незалежного аудитора, що стосувалися питань, що мають безпосереднє відношення до основних засобів.

Відповідно до облікової політики Товариства для основних засобів обрано модель обліку за переоціненою вартістю. Станом на 31 грудня 2023 і

31 грудня 2022 року Товариство здійснювало свою діяльність в умовах воєнного стану, а отже, мали місце зовнішні чинники знецінення.

У свою чергу Товариство, по-перше, не проводило тестування на предмет зменшення корисності, по-друге, не проводило переоцінку до справедливої вартості. На думку незалежного аудитора, станом на кінець і початок 2023 року існують індикатори того, що балансова вартість основних засобів у сумі 1076625 тис. грн і 1042229 тис. грн відповідно може суттєво відрізнятись від їх справедливої вартості. МСБО 16 «Основні засоби» вимагає проведення переоцінки основних засобів за відповідних умов. Між тим, як було зазначено вище, переоцінка не проводилась. Аудитор не мав можливості оцінити вплив цього питання на фінансову звітність Товариства.

Ще одне викривлення у фінансовій звітності за 2023 рік стосувалося визнання відстрочених податкових зобов'язань.

Станом на 31 грудня 2023 року і 31 грудня 2022 року Товариство не визнало відстрочені податкові зобов'язання, які виникають за рахунок різниць між балансовою вартістю основних засобів і нематеріальних активів та їх податковою базою. Разом з тим, у випадку застосування моделі оцінки за переоціненою вартістю, відстрочені податкові зобов'язання мають місце у будь-якому випадку.

За розрахунком аудитора, станом на 31 грудня 2023 року сума відстрочених податкових зобов'язань занижена на 108218 тис. грн, а на 31 грудня 2022 року – на 131824 тис. грн.

У підсумку можна констатувати, що Товариство некоректно застосовує модель переоціненої вартості для обліку основних засобів.

Для усунення встановлених недоліків вважаємо за доцільне порекомендувати:

1. На кожну дату фінансової звітності проводити оцінку суттєвості відхилення балансової вартості основних засобів від справедливої і у випадку наявності такого відхилення залучати оцінювача для визначення рівня справедливої вартості за групами об'єктів.

2. На підставі даних експертної оцінки основних засобів на дату балансу здійснювати відображення їх переоцінки за коефіцієнтним методом, що передбачений обліковою політикою підприємства.

При тому відображати дооцінку за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» і кредитом рахунку 41 «Дооцінка активів». Уцінку відображати за дебетом рахунку 075 «Уцінка необоротних активів», якщо це перша уцінка, і дебетом рахунку 41 «Дооцінка активів», якщо це уцінка після дооцінки і кредитом рахунку 10 «Основні засоби».

3. На суму переоцінки основних засобів відображати відстрочені податкові активи у зв'язку з виникненням податкових різниць між балансовою вартістю основних засобів, визначену за умови переоцінки, і податковою базою, в якій переоцінки за МСФЗ не визнаються.

4. Налагодити облік списання суми переоцінки на момент вибуття основних засобів.

5. У випадку, якщо підприємство не вважає для себе можливим організувати щорічне проведення переоцінки, то доречним може бути зміна методу (моделі) обліку основних засобів з методу переоціненої вартості на метод первісної вартості (фактичної собівартості).

Вважаємо, що впровадження таких рекомендацій дозволить поліпшити стан обліку основних засобів у ПрАТ «Стальканат» і запобігти викривленням у фінансовій звітності за МСФЗ.

Список використаних джерел

1. Бухгалтерський облік основних засобів: від придбання до вибуття. URL: <https://factor.academy/blog/buxgalterskij-oblik-osnovnix-zasobiv-vid-pridbannya-do-vibuttya/> (дата звернення 10.05.2025)
2. Гораль Л. Т., Кафка С. М., Степанюк О. С. Практичні аспекти реалізації облікової політики щодо подальших витрат на основні засоби. Облік і фінанси. 2018. № 3. С. 19-28. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2018_3_5. (дата звернення 10.05.2025)
3. Дзюба О. М. Основні засоби підприємства: вітчизняні та міжнародні облікові особливості. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. 2016. № 2(1). С. 35-41. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/piprp_2016_2\(1\)_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/piprp_2016_2(1)_9). (дата звернення 10.05.2025)
4. Домбровська Н. Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація. URL: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnof_2012_9\(1\)_51.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnof_2012_9(1)_51.pdf). (дата звернення 10.05.2025)
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. зі змінами URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення 10.05.2025)
6. Інструкція про застосування Плану рахунків Бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. Бухгалтерський облік та аудит. 2012. № 1. С. 14-64. (дата звернення 10.05.2025)
7. Книшек О. О. Трансформація облікової інформації про основні засоби при впровадженні МСФЗ на підприємстві (на прикладі підприємств гірничо-металургійного комплексу України) / О. О. Книшек, К. С. Пасічник.

Облік і фінанси. 2018. № 3. С. 36-44. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2018_3_7. (дата звернення 10.05.2025)

8. Кононов І. В., Бакум А. О. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами. URL: nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvuumevcg_2016_6%282%29__6.pdf. (дата звернення 10.05.2025)

9. Косяк А. П. Основні засоби: поняття, класифікація, вартість, первинний облік і документальне оформлення комунальними підприємствами. Комунальне господарство міст. Серія : Економічні науки, 2019. Вип. 2. С. 104-110. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/kgm_econ_2019_2_21. (дата звернення 10.05.2025)

10. Кудренко Н. В. Основні засоби підприємств переробної промисловості: економічна сутність, облік, аналіз та відображення в звітності / Н. В. Кудренко, В. О. Бай. Формування ринкових відносин в Україні. 2022. № 10. С. 81-88. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2022_10_13. (дата звернення 10.05.2025)

11. Максимова В.Ф. Контроль і ревізія: навч. посібник. Одеса: Автограф, 2003. 335 с.

12. Мулик Т.О. Аналіз основних засобів підприємства: методичні та практичні аспекти. Інфраструктура ринку. Вип. 46. 2020. с. 113-122 URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/46_2020_ukr/21.pdf (дата звернення 10.05.2025)

13. Мулик Т.О., Материнська О.А., Пльонсак О.Л. Аналіз господарської діяльності: навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 288 с.

14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. затв. наказом Міністерства фінансів України 30.09.2003 року № 561 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення 10.05.2025)

15. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №635. URL: <http://195.78.68.18/minfin/control/uk>. (дата звернення 10.05.2025)

16. МСБО 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення 10.05.2025)

17. Офіційний сайт ПрАТ «Стальканат» URL : <https://stalkanat.com.ua/> (дата звернення 10.05.2025)

18. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 10.05.2025)

19. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. зі змінами № 1591 (з1556-11) від 09.12.2011 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення 10.05.2025)

20. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 року №88 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення 10.05.2025)

21. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 10.05.2025)

22. Порядок оцінки збитку від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 року №116 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення 10.05.2025)

23. Поповиченко І. В., Спірідонова К. О., Загустіна А. Є. Основні напрями підвищення ефективності використання основних фондів в сучасних умовах господарювання. Економічний простір. 2019. № 145. С. 149-159. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/espros_2019_145_14 (дата звернення 10.05.2025)

24. П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджене МФУ України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 10.05.2025)

25. Радіонова Н. Й., Михайлюк О. В. Організація внутрішньогосподарського контролю основних засобів на підприємствах України. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2018. № 14. С. 37-39. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2018_14_10. (дата звернення 10.05.2025)

26. Степаненко О. І. Теоретично-практичні підходи до процесу документування облікової інформації про основні засоби підприємства: сучасність та перспективи розвитку. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки. 2015. Вип. 15(3). С. 155-161. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2015_15\(3\)_42](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2015_15(3)_42) (дата звернення 10.05.2025)

27. Фінансова звітність ПрАТ «Стальканат» з аудиторським висновком за 2023 рік. URL : <https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://stalkanat.com.ua/wp-content/uploads/2024/04/zvitauditorskij-2023stalkanat.pdf&ved=2ahUKEwil-sapzvWMAxUJhAIHWR9LUoQFnoECBUQAQ&usg=AOvVaw0f2tAIuT7UosT2g8T-b54I>

28. Шкуліпа Л. В. Аналіз методології обліку основних засобів за МСБО 16 «Основні засоби» та П(С)БО 7 «Основні засоби»: теорія і практика. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2018. № 4. С. 102-112. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2018_4_12 (дата звернення 10.05.2025)

29. Черкашина Т. В., Катаржук. О. М. Проблемні питання обліку та нарахування амортизації основних засобів. Напрямки розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації: тези допов. II Міжнар. студ. наук.-практ. інтернет-конф. (Одеса, 14 квітня 2016 р.). Одеса. 2016. С. 236-238.

30. Чуніхіна Т. С., Горлушко А. М. Відтворення основних засобів та терміну корисного використання в межах стратегії розвитку підприємств. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнар. екон.і віднос. та світове господарство. 2018. 19 (1). С.79-83.

31. Яцунська О.С. Облік основних засобів за стадіями життєвого циклу : монографія / О. С. Яцунська. Херсон : ФОП Грінь Д.С., 2017. 188 с

32. You Control. Інформаційно-аналітична платформа. 2025. URL : <https://youcontrol.com.ua>. (дата звернення : 10.05.2025).