

**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 магістра
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою професійного спрямування
«Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»
(назва освітньої програми)

на тему «Теоретичні і практичні аспекти обліку, аналізу і аудиту
необоротних активів на прикладі ДП «Морський торговельний порт
«Чорноморськ»
(назва теми)

Виконавець:

Студентка Центру заочної форми навчання
Іванюк Ганна Андріївна
(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/

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МСФЗ.....	7
1.1. Поняття, класифікація і оцінка необоротних активів підприємств.....	7
1.2. Порядок обліку основних засобів відповідно до МСБО 16 «Основні засоби».....	9
1.3. Особливості обліку інвестиційної нерухомості відповідно до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість».....	17
1.4. Порядок обліку нематеріальних активів відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи».....	19
1.5. Порядок відображення зменшення корисності необоротних активів з урахуванням вимог МСБО 36 «Зменшення корисності».....	24
РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ДП «МОРСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНИЙ ПОРТ «ЧОРНОМОРСЬК».....	30
2.1. Загальна економічна характеристика ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».....	30
2.2. Діюча система обліку основних засобів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».....	34
2.3. Діюча система обліку інвестиційної нерухомості у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».....	38
2.4. Порядок обліку нематеріальних активів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».....	39
2.5. Напрями удосконалення системи обліку необоротних активів на підприємстві.....	42

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ДП «МОРСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНИЙ ПОРТ «ЧОРНОМОРСЬК».....	47
3.1. Завдання і джерела аудиту необоротних активів.....	47
3.2. Порядок оцінки внутрішнього контролю необоротних активів на підприємстві.....	49
3.3. Методика перевірки необоротних активів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».....	51
3.4. Аналіз необоротних активів ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».....	54
ВИСНОВКИ.....	64
Список використаних джерел.....	71
ДОДАТКИ.....	76

ВСТУП

Актуальність теми. Для інфраструктурних підприємств, до числа яких відноситься ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ», необоротні активи становлять дуже важливу складову активів, без якої неможливо забезпечити реалізацію основної діяльності.

При тому порти, як основні об'єкти транспортної інфраструктури країни, мають безліч особливостей, які впливають на порядок їх обліково-аналітичного відображення, а також контролю і аудиту.

До того ж, в умовах воєнного стану, в якому зараз знаходиться України, необоротні активи портів піддаються постійному негативному впливу, що призводить до виникнення питань необхідності відображення їх знецінення.

Враховуючи зазначене, дослідження проблем обліку, аналізу і аудиту необоротних активів на прикладі ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» є вельми актуальним.

Питання обліку, аналізу і аудиту необоротних активів знаходяться в полі постійної уваги багатьох вчених, серед яких можна назвати наприклад, таких авторів, як: М.І. Бондар, С.Ф.Голов, С.Я. Зубілевич, В.М. Костюченко, О.С. Яцунська та багатьох інших.

Водночас сучасні умови діяльності створюють нові виклики перед обліковою системою, а отже, актуальність тематики обліку і аудиту необоротних активів не тільки не втрачається, а й підсилюється.

Об'єктом дослідження в роботі є необоротні активи інфраструктурних підприємств транспортної галузі України.

Предметом дослідження є теоретичні і практичні аспекти обліку, аналізу і аудиту необоротних активів.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в тому, щоб дослідити особливості обліку, аналізу і аудиту необоротних активів (основних засобів, інвестиційної нерухомості і нематеріальних активів) на підприємстві транспорту – в ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».

Завдання дослідження охоплюють ряд питань, до складу яких відносяться, зокрема, такі:

- дослідити сутність, особливості класифікації і оцінки необоротних активів;
- розглянути теоретичні аспекти обліку основних засобів, інвестиційної нерухомості і нематеріальних активів з урахуванням специфіки транспортної галузі;
- проаналізувати порядок обліку втрат від зменшення корисності необоротних активів в умовах оголошеного в Україні воєнного стану;
- розглянути загальну економічну характеристику підприємства, що обрано в якості бази дослідження – ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»;
- дослідити діючу практику обліку необоротних активів у ДП Морський торговельний порт «Чорноморськ»;
- окреслили завдання і джерела аудиту необоротних активів на підприємстві;
- провести аналіз стану і руху необоротних активів на підприємстві;
- розглянути методичні засади проведення аудиту необоротних активів у складі основних засобів, інвестиційної нерухомості і нематеріальних активів на підприємстві тощо.

Методи дослідження. У роботі використовуються такі основні методи проведення наукових досліджень, як: огляд нормативної бази і літературних джерел; системний підхід; методи фінансового і економічного аналізу, порівняльний підхід, фактографічний аналіз; графічні методи представлення матеріалу. Для цілей збору літератури будуть використані можливості штучного інтелекту, а для цілей більш широкого отримання уявлення про базове підприємство аналіз інструментами інформаційно-аналітичної платформи YouControl.

Інформаційну базу дослідження складають нормативні матеріали – Закони України, МСФЗ, методичні рекомендації Міністерства фінансів

України тощо; спеціальна економічна література з питань дослідження. Також будуть використані безпосередньо дані обліку і фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» і інформація YouControl.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 70 сторінках.

Список використаних джерел містить 33 найменування. У роботі наведено ілюстративний матеріал у кількості 12 таблиць, 3 рисунка, 2 додатків.

Апробація результатів дослідження. Рекомендації, що сформульовані в кваліфікаційній роботі магістра апробовані в ході студентської науково-практичної конференції ОНЕУ (квітень 2025 року).

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МСФЗ

1.1. Поняття, класифікація і оцінка необоротних активів підприємств

Необоротні активи підприємства охоплюють різні складові, а саме:

- основні засоби;
- незавершене будівництво;
- інвестиційну нерухомість;
- нематеріальні активи;
- довгострокові фінансові інвестиції;
- довгострокову дебіторську заборгованість тощо.

При тому необоротні активи охоплюють матеріальні і нематеріальні складові, а також фінансові активи. У даній кваліфікаційній роботі будуть розглянуті матеріальні і нематеріальні необоротні активи.

До основних засобів відносяться матеріальні активи, що використовуються протягом терміну понад один рік, або операційний цикл, які використовуються для виробничих, адміністративних, збутових та інших господарських цілей підприємства.

Основними засобами є різноманітні об'єкти, а саме: земельні ділянки, будинки та споруди, транспортні засоби, машини та обладнання, інструменти, прилади і інвентар та інші основні засоби.

До незавершеного будівництва відносяться активи, у вигляді проведених капітальних інвестицій в основні засоби, які ще не введені в експлуатацію.

До інвестиційної нерухомості відносяться земельні ділянки та будинки і споруди, які використовуються не для власної діяльності, а для здавання в оренду чи приросту капіталу, або одночасно для досягнення обох цих цілей. Інвестиційна власність по суті схожа з основними засобами, але має

специфічне призначення і, відповідно, методи її обліку дещо відрізняються від обліку інших необоротних активів, і тому виділяються в окремий об'єкт звітності.

Також специфічними є нематеріальні активи. Нематеріальними активами є немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, але можуть бути ідентифікованими.

До нематеріальних активів відносяться різноманітні права користування активами, авторські та суміжні з ними права, придбані торгові марки і товарні знаки, технології тощо.

Всі перелічені об'єкти необоротних активів можна групувати за різними ознаками для різних цілей. Виділимо лише деякі з ознак класифікацій:

- 1) за видами;
- 2) за функціональним призначенням;
- 3) за зв'язком з виробництвом (виробничі і невиробничі);
- 4) за належністю підприємству (власні і орендовані);
- 5) за місцем використання;
- 6) за стадією життєвого циклу, на якому знаходяться об'єкти необоротних активів);
- 7) за джерелами надходження – придбані, отримані як внесок до статутного капіталу, отримані безкоштовно та інші.

У основних засобів і нематеріальних активів є загальна особливість – по мірі використання вони втрачають свою вартість, яка переноситься на вартість продукції, робіт, послуг, що виготовляються чи надаються. Відповідно, в обліку оцінку основних засобів і нематеріальних активів здійснюють за первісною вартістю на момент придбання і за залишковою (балансовою) вартістю на дату звітності.

Інвестиційна нерухомість в даному випадку може враховуватись за таким саме методом – з обліком на момент придбання за первісною вартістю і на дату звітності за залишковою (балансовою) вартістю. Однак, відповідно до вимог МСФЗ і НП(С)БО базовою моделлю обліку інвестиційної нерухомості

є модель, що передбачає оцінку за справедливою вартістю, коли на кожну дату фінансової звітності здійснюється оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою (ринковою) вартістю з віднесенням збільшення чи зменшення внаслідок відповідної переоцінки на доходи чи витрати діяльності.

Зазначимо, що справедлива вартість як підхід до оцінки може застосовуватись і для основних засобів та нематеріальних активів, однак, тоді мова йде про модель переоцінки, яка відрізняється від підходу, що застосовується для обліку інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю.

Так у випадку застосування моделі переоцінки для основних засобів і нематеріальних активів відображення такої переоцінки передбачає збільшення чи зменшення вартості самого об'єкта і паралельне відображення дооцінки активів у складі власного капіталу (у випадку першої дооцінки), або списання уцінки необоротних активів до складу інших витрат діяльності (у випадку першої уцінки).

Отже, ключовою особливістю є те, що переоцінка основних засобів впливає безпосередньо на статті власного капіталу і Звіт про інший сукупний дохід, тоді як переоцінка інвестиційної нерухомості впливає на статті поточних доходів і витрат, тобто на Звіт про фінансові результати.

1.2. Порядок обліку основних засобів відповідно до МСБО 16 «Основні засоби»

Облік основних засобів відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» передбачає, що об'єкти основних засобів визначально оприбутковуються за первісною вартістю, до складу якої відносяться витрати на придбання об'єктів з урахуванням ціни придбання, витрат на транспортування, монтаж, наладку тощо об'єктів, а також інших витрат, які є необхідними для того, що привести основні засоби до стану, придатному до використання.

Основні засоби, що отримуються від постачальників, надходять на підставі укладених договорів купівлі-продажу з супровідними документами (рахунком-фактурою на оплату), накладною на об'єкт і податковою накладною на суму податкового кредиту з ПДВ.

Оприбуткування об'єкта здійснюється на підставі Акту приймання-передачі основних засобів.

На кожен об'єкт основних засобів привласнюється інвентарний номер, відкривається інвентарна картка, а також об'єкт за місцем експлуатації вноситься до інвентарного списку.

Для об'єктів основних засобів обирається модель оцінки. МСБО 16 передбачено дві моделі оцінки: за первісною вартістю чи за методом переоцінки.

Облік основних засобів ведеться на активному рахунку 10 «Основні засоби».

Під час надходження об'єктів основних засобів складаються бухгалтерські записи з використанням рахунку 15 «Капітальні інвестиції», на якому накопичуються витрати, пов'язані з придбанням чи створенням об'єкта, зокрема:

1) при відображенні витрат на будівництво чи створення об'єкта основних засобів робиться запис за дебетом рахунку 15 і кредитом рахунків 63, 685, 20, 661, 651 тощо;

2) при відображенні придбання основних засобів складається проводка за дебетом рахунку 15 і кредитом рахунків 63 чи 685 тощо;

3) при введенні основних засобів, що придбані або побудовані, складається запис за дебетом рахунку 10 і кредитом рахунку 15;

4) при отриманні основних засобів в якості внеску до статутного капіталу складається запис за дебетом рахунку 10 і кредитом рахунку 46 «Неоплачений капітал»;

5) при отриманні основних засобів в порядку безкоштовної передачі це відображається проводкою за дебетом рахунку 10 і кредитом рахунку 424

«Безкоштовно отримані необоротні активи» з подальшим відображенням доходів від безкоштовної передачі записом по дебету рахунку 424 і кредиту рахунку 746 «Інші доходи звичайної діяльності».

Основні операції з надходження основних засобів наведені в табл.1.1.

Таблиця 1.1

Облік операцій з надходження основних засобів

№	Операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Надійшли основні засоби від постачальника за договірними цінами з ПДВ	152 641	631, 632, 685 631, 632, 686
2	Відображені транспортні витрати з доставки основних засобів та інші витрати з їх наладки, монтажу тощо	152 641	631, 632, 685 631, 632, 686
3	Нарахована заробітна плата за розвантаження і установку основних засобів власними силами	152	661
4	Проведені відрахування єдиного соціального внеску від сум нарахованої заробітної плати за розвантаження і установку основних засобів власними силами	152	651
5	Відпущені матеріали на монтаж основних засобів	152	20
6	Введені основні засоби в експлуатацію	10	152
7	Надійшли основні засоби в якості внеску до статутного капіталу	10	46
8	Надійшли основні засоби, отримані безкоштовно	10	424
9	Надійшли основні засоби, перекласифіковані з інвестиційної нерухомості	101-109	100

Джерело: складено автором.

Найбільш розповсюдженою є модель оцінки за первісною вартістю, коли на кожну дату звітності основні засоби відображаються за первісною вартістю за вирахуванням накопиченого зносу і збитків від знецінення.

При тому слід враховувати, що об'єкти підлягають амортизації протягом строку корисного використання.

Для цілей нарахування амортизації використовується амортизаційна вартість, яка у свою чергу визначається як первісна вартість за вирахуванням ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість встановлюється разом зі строком корисного використання при введенні об'єкта в експлуатацію відповідною комісією, що створюється на підприємстві.

Строк корисного використання і ліквідаційна вартість можуть переглядатися за необхідності на кожну дату звітності, щоб більш точно відобразити очікування від подальшого використання активу.

Для нарахування амортизації передбачено використання таких методів, як: прямолінійного, виробничого, зменшення залишкової вартості, кумулятивного, прискореного зменшення залишкової вартості.

Для різних груп об'єктів можуть обиратися доцільні для них методи з урахуванням особливостей їх використання, наприклад, для будинків і споруд застосовується прямолінійний метод, для комп'ютерної техніки може бути доречним використання одного з прискорених методів нарахування амортизації, для спеціального обладнання, що використовується для виготовлення одного виду продукції є можливість застосовувати виробничий метод і таке інше.

Для цілей нарахування і обліку зносу (накопиченої амортизації) основних засобів використовується пасивний рахунок 131 «Знос (амортизація) основних засобів».

При нарахування амортизація відноситься до складу витрат діяльності з одночасним відображенням суми зносу за кредитом субрахунку 131.

Основні операції по нарахуванню зносу (амортизації) представлені в табл.1.2.

Таблиця 1.2

Облік операцій нарахування зносу (амортизації) основних засобів

№	Операції з нарахування амортизації	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована амортизація основних виробничих засобів, що мають спеціальне призначення	23	131
2	Нарахована амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	91	131
3	Нарахована амортизація основних засобів адміністративного призначення	92	131
4	Нарахована амортизація основних засобів збутового призначення	93	131
5	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються для цілей досліджень і розробок	941	131
6	Нарахована амортизація основних засобів соціального призначення	949	131
7	Нарахована амортизація основних засобів, що використовується для цілей капітального будівництва	151	131

Джерело: складено автором.

Нарахування амортизації оформляється відомістю нарахування зносу (амортизації) основних засобів.

Особливістю основних засобів, крім амортизації, також є те, що вони періодично підлягають ремонтам і модернізаціям.

Для упорядкування обліку відповідних операцій МСБО, так само як і НП(С)БО) передбачено розмежовувати різні їх види, а саме:

1) витрати на поточний ремонт і обслуговування – витрати на такі господарські операції відносяться до витрат діяльності залежно від цільового призначення об'єктів основних засобів (прямі виробничі, загальновиробничі, адміністративні, збутові, інші операційні тощо);

2) витрати на заміну компонента – такі витрати найчастіше підлягають капіталізації, оскільки у випадку, коли періодично певні компоненти основних засобів підлягають заміні, бо зношуються більш швидко, то той компонент, що знімається з об'єкту – підлягає списання, а той, що є новим – додається до первісної вартості, тобто відноситься на капітальні інвестиції;

3) витрати на комплексний ремонт і комплексні перевірки – такі господарські операції передбачають, що об'єкти основних засобів підлягають періодичному плановому ремонту чи комплексній перевірці, яка заздалегідь планується, і у такому випадку, витрати на комплексний ремонт чи комплексну перевірку підлягають, з одного боку, окремому аналітичному обліку, в якості підоб'єкту основних засобів, капіталізації, і з другого боку, амортизація по них нараховується окремо, протягом строку, на який розрахований відповідний комплексний ремонт чи комплексна перевірка.

Витрати на проведені ремонти – поточний і капітальний, а також модернізації, реконструкції та інші види поліпшень основних засобів відображаються по-різному залежно від того, яким способом виконуються відповідні роботи.

Основні операції з відображення витрат на ремонти, модернізації та інші види поліпшень основних засобів наведені в табл.1.3.

Таблиця 1.3

Облік операцій з проведення ремонтів та поліпшень основних засобів

№	Операції з нарахування амортизації	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено витрати на модернізацію, реконструкцію та інші види поліпшень основних засобів, що виконані підрядним способом за договірними цінами з ПДВ	152 641	631, 685 631, 685

Продовження табл.1.3

1	2	3	4
2	Відображено витрати на модернізацію, реконструкцію та інші види поліпшень основних засобів господарським способом, зокрема: - нарахована заробітна плата працівникам, що виконують відповідні роботи - проведені відрахування єдиного соціального внеску від суми нарахованої заробітної плати - відпущені матеріали на проведення робіт з модернізації, реконструкції та інших поліпшень - нараховано зносу спеціальних інструментів	152 152 152 152	661 651 20 132
3	Після завершення робіт з модернізації, реконструкції та інших поліпшень списана сума накопичених витрат на збільшення первісної вартості основних засобів	10	152
4	Відображені витрати на поточний ремонт основних виробничих засобів, що мають спеціальне призначення: - підрядним способом - господарським способом	23 23	631, 685 661, 651, 20
5	Відображені витрати на поточний ремонт основних засобів загальновиробничого призначення: - підрядним способом - господарським способом	91 91	631, 685 661, 651, 20
6	Відображені витрати на поточний ремонт основних засобів адміністративного призначення: - підрядним способом - господарським способом	92 92	631, 685 661, 651, 20
7	Відображені витрати на поточний ремонт основних засобів збутового призначення: - підрядним способом - господарським способом	93 93	631, 685 661, 651, 20

Продовження табл.1.3

1	2	3	4
8	Відображені витрати на поточний ремонт основних засобів, що використовуються для цілей досліджень і розробок: - підрядним способом - господарським способом	941 941	631, 685 661, 651, 20
9	Відображені витрати на поточний ремонт основних засобів соціального призначення: - підрядним способом - господарським способом	949 949	631, 685 661, 651, 20
10	Відображені витрати на поточний ремонт основних засобів, що використовується для цілей капітального будівництва: - підрядним способом - господарським способом	151 151	631, 685 661, 651, 20

Джерело: складено автором.

Операції вибуття основних засобів стосуються їх ліквідації (списання), продажу, безкоштовної передачі чи внесення в статутний капітал іншого підприємства.

Документально операції вибуття оформляються актами приймання-передачі основних засобів, актами списання основних засобів. При продажу об'єктів важливим є укладання договору на продаж об'єктів, рахунку, видаткової накладної, а також податкової накладної в частину суми податкового зобов'язання з ПДВ.

При будь-якому вибутті об'єктів основних засобів здійснюється насамперед списання накопиченого зносу, а також списання залишкової вартості об'єкта на витрати діяльності.

У випадку списання об'єкта внаслідок ліквідації операція відображається за кредитом рахунку 10 і дебетом рахунків 131 «Знос (амортизація) основних засобів» і 976 «Списання необоротних активів». Так саме відображається операція безкоштовної передачі об'єкта основних

засобів, між тим, при такому вибутті додатково нараховується податок на додану вартість на залишкову вартість об'єкта, що передається, проводкою за дебетом рахунку 976 і кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками».

У випадку передачі основних засобів у статутний капітал іншого підприємства, крім традиційного списання зносу при вибутті записом Д 131 К 10, також здійснюється списання залишкової вартості проводкою: Д 14 К – 10, що фактично пов'язано з відображенням фінансових інвестицій.

У випадку реалізації об'єкта основних засобів порядок відображення операцій трохи інший.

Він передбачає кілька бухгалтерських записів:

- 1) списання накопиченого зносу – Д 131 К 10;
- 2) виведення основних засобів на продаж – Д 286 К 10 – за найменшою вартістю: або залишковою вартістю, або справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж;
- 3) відображення доходу від реалізації основних засобів – Д 377 К 712;
- 4) нарахування податкового зобов'язання з ПДВ – Д 712 К 641;
- 5) списання вартості основних засобів після їх пролажу – Д – 943 К 286.

Також слід мати на увазі, що рахунки доходів і витрат, що використовуються під час відображення операцій вибуття основних засобів закриваються на рахунок 79 «Фінансові результати» і беруть участь в розрахунку фінансового результату.

1.3. Особливості обліку інвестиційної нерухомості відповідно до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»

Як було зазначено в п.1.1, інвестиційна нерухомість представляє собою об'єкти, які використовуються для здавання в оренду і зростання вартості.

При оприбуткуванні інвестиційної нерухомості вона враховується за первісною вартістю, яка формується так само, як при придбанні основних засобів з використанням рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

У подальшому на дату балансу інвестиційна нерухомість враховується за одною з двох моделей:

- 1) за справедливою вартістю;
- 2) за первісною вартістю за вирахуванням зносу і накопичених збитків від знецінення.

При відображенні інвестиційної нерухомості за методом справедливої вартості при зміні відповідної справедливої вартості складаються такі бухгалтерські записи:

- 1) при збільшенні справедливої вартості:

Д 100 «Інвестиційна нерухомість»

К 710 Дохід від зміни вартості активів, що враховуються за справедливою вартістю»

- 2) при зменшенні справедливої вартості:

940 «Витрати від зміни вартості активів, що враховуються за справедливою вартістю»

К 100 «Інвестиційна нерухомість»

У випадку застосування методу (моделі) справедливої вартості амортизація по інвестиційній нерухомості не нараховується.

Операції з надходження інвестиційної нерухомості оформляються такими основними документами:

- 1) Документами, що підтверджують право власності на інвестиційну нерухомість, а саме: договорами купівлі-продажу, обміну, дарування; Свідоцтвом про право власності або витягом з Державного реєстру речових прав; актами приймання-передачі інвестиційної нерухомості; актами введення в експлуатацію (для нових будівель); технічною документацією; технічним паспортом БТІ; документами на земельну ділянку (якщо вона є частиною об'єкта інвестиційної нерухомості) тощо.

- 2) Бухгалтерською документацією, зокрема, інвентарною карткою об'єкта інвестиційної нерухомості, наказом керівника про включення об'єкта до складу інвестиційної нерухомості тощо.

Операції з вибуття інвестиційної нерухомості оформляються такими документами, як:

- 1) договорами купівлі-продажу, обміну, дарування, фінансового лізингу тощо;
- 2) первинними документами з вибуття об'єктів: актами приймання-передачі інвестиційної нерухомості; актами списання інвестиційної нерухомості; розрахунковими документами під час продажу об'єктів (рахунки-фактури, платіжні доручення, виписки банків для підтвердження оплати);
- 3) бухгалтерськими документами: інвентарними картками з відмітками про відчуження інвестиційної нерухомості; наказами керівника про списання або продаж об'єктів; довідки бухгалтерії про відображення результатів відчуження (доходи/витрати) інвестиційної нерухомості тощо.

1.4. Порядок обліку нематеріальних активів відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи»

В обліку нематеріальних активів одним з найбільш важливих питань є процес визнання об'єктів в якості саме НМА.

Відповідно, особливе значення мають критерії визнання нематеріальних активів, передбачені вимогами МСБО 38.

До числа таких критеріїв відносяться:

- 1) відсутність матеріальної форми;
- 2) можливість ідентифікувати актив;
- 3) контроль і наявність прав на отримання економічних вигід;
- 4) використання протягом терміну понад один рік;
- 5) здатність приносити економічні вигоди тощо.

Критерій ідентифікованості стосовно нематеріальних активів передбачає, що:

- нематеріальний актив може бути відокремлений, тобто його можна відділити від підприємства і продати, або безкоштовно передати, надати в оренду індивідуально чи разом з іншими активами;

- нематеріальний актив виникає внаслідок договірних або юридичних прав.

Нематеріальні активи найчастіше представлені правами на користування ресурсами, авторськими правами на програмне забезпечення, літературні, музичні та інші твори, сорти рослин чи тварин, патенти і ліцензії, придбані товарні знаки і торгові марки тощо.

Нематеріальні активи під час їх надходження на підприємство оцінюються за первісною вартістю, яка у випадку придбання за грошові кошти включає договірну ціну активу, а також інші додаткові витрати, які необхідні для того, щоб привести нематеріальний актив у стан, в якому він придатний для використання.

У випадку, коли нематеріальні активи надходять в порядку придбання підприємства, їх вартість оцінюється на рівні справедливої вартості. При тому під час придбання бізнесу мають місце два види нематеріальних активів:

- нематеріальні активи, що можуть бути ідентифіковані (наприклад, придбані разом з бізнесом торгові марки, товарні знаки, списки клієнтів та таке інше);

- гудвіл.

Гудвілом називається актив, який становить собою перевищення вартості купівлі бізнесу над сумою ідентифікованих чистих активів об'єкта інвестування.

Окремо ідентифіковані нематеріальні активи, придбані під час купівлі бізнесу, оцінюються, як зазначено вище на рівні справедливої вартості, тоді як для гудвіла може застосовувати два підходи, які залежать від методу обліку неконтрольованої частки, що передбачається в обліковій політиці:

- 1) метод справедливої вартості;
- 2) метод відсотку в чистих активах.

У випадку надходження нематеріальних активів в порядку безкоштовної передачі, вони оцінюються також за справедливою вартістю, а при отриманні як внеску до статутного капіталу – за справедливою вартістю, що узгоджена учасниками підприємства.

Під час створення нематеріальних активів власними силами, формування їх вартості здійснюється в порядку накопичення капітальних інвестицій в НМА. У цілому процес створення нематеріальних активів передбачає етапи проведення досліджень і виконання розробок.

При тому витрати, які здійснюються на стадії досліджень, відносяться до витрат діяльності з відображенням на рахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки», тобто не капіталізуються.

А витрати, які стосуються власне розробок поділяються на дві частини:

1) витрати на розробки до моменту, коли ще не дотримані критерії визнання нематеріальних активів, - такі витрати відносяться на витрати діяльності;

2) витрати на розробки з моменту, коли дотримані критерії визнання нематеріальних активів, - такі витрати відносяться до складу нематеріальних активів, тобто підлягають капіталізації.

У даному випадку слід враховувати, що для розробок відповідно до МСБО 38 діє більш широкий перелік критеріїв визнання.

Так, до них відносяться:

1) наявна технічна можливість завершити нематеріальний актив, щоб в подальшому він був би придатний до використання чи продажу;

2) наявний намір суб'єкта господарювання завершити створення нематеріального активу;

3) має місце здатність використовувати або продати нематеріальний актив;

4) суб'єкт господарювання може продемонструвати спосіб, завдяки застосуванню якого нематеріальний актив принесе економічні вигоди, або іншими словами корисність НМА;

5) є наявними достатні технічні, фінансові та інші ресурси, що необхідні для завершення розробки нематеріального активу;

6) суб'єкт господарювання здатен достовірно оцінити затрати, що відносяться до нематеріального активу, і виникають в процесі його розробки.

Витрати на придбання чи створення нематеріальних активів накопичуються за дебетом рахунку 154 в кореспонденції з рахунками 63, 685, 661, 651 тощо.

Після надходження на підприємство нематеріальні активи враховуються за місцями використання в інвентарних списках, так само, як і основні засоби.

Крім того, на кожен об'єкт відкривається інвентарна картка для організації аналітичного обліку, а також інформація про актив вноситься в інформаційну базу обліку.

З точки зору амортизації нематеріальні активи поділяються на дві групи:

- нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання;
- нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання.

Нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання підлягають амортизації з моменту, коли актив готовий до використання.

Амортизація нараховується протягом строку корисного використання.

При нарахуванні амортизації здійснюються бухгалтерські записи за дебетом рахунків 9 класу витрат діяльності з урахуванням цільового призначення нематеріальних активів (92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» тощо) і кредиту рахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Для обліку нематеріальних активів на дату звітності використовуються два методи: первісної вартості за вирахуванням накопиченої амортизації і збитків від знецінення, або переоціненої вартості.

Між тим, метод переоціненої вартості часто досить складно застосувати для нематеріальних активів, оскільки відповідні об'єкти є більшою мірою унікальними і для них складно знайти дані щодо ринкової вартості, яка може

бути базою для визначення справедливої вартості. Відповідно, для нематеріальних активів, як правило, застосовується метод оцінки за первісною вартістю.

Під час вибуття нематеріальних активів здійснюється, по-перше, списання накопиченої амортизації за дебетом рахунку 133 і кредитом рахунку 12, і по-друге, списання залишкової вартості об'єкта за дебетом рахунку 976 «Списання необоротних активів» і кредитом рахунку 12.

У випадку реалізації об'єкта нематеріальних активів складаються трохи інші бухгалтерські проводки, а саме:

- 1) списується сума накопиченого зносу – Д 131 К 12;
- 2) списується залишкова вартість нематеріального активу, що виведений на продаж – Д 286 К 12;
- 3) відображається дохід від реалізації нематеріального активу покупцю – Д 377 К 712;
- 4) нараховується податкове зобов'язання з ПДВ – Д 712 К 641;
- 5) списується собівартість нематеріальних активів, що були виведені на продаж – Д 943 К 286;
- 6) списується сума чистого доходу від реалізації нематеріальних активів на фінансовий результат – Д 712 К 79;
- 7) списується собівартість нематеріальних активів після їх продажу на фінансовий результат – Д 791 К 943.

Під час реалізації нематеріальних активів складаються договір з покупцем, рахунок на оплату, видаткова накладна, акт приймання-передачі нематеріального активу

У цілому документальне оформлення руху нематеріальних активів схоже з відображенням операцій з руху основних засобів.

Між тим, для деяких видів нематеріальних активів можуть використовуватись додаткові специфічні документи, які залежать від особливостей відповідних активів.

1.5. Порядок відображення зменшення корисності необоротних активів з урахуванням вимог МСБО 36 «Зменшення корисності активів»

Особливістю необоротних активів є те, що вони можуть втрачати свою вартість і фізичні властивості внаслідок зменшення корисності.

Відповідно, для відображення процесу зменшення корисності застосовується МСБО 36.

Вимоги МСБО 36 розповсюджується на основні засоби, інвестиційну нерухомість, яка враховується за методом первісної вартості, нематеріальних активів тощо.

Тестування на знецінення проводиться в тому випадку, коли внутрішні чи зовнішні джерела інформації свідчать про наявність чинників зменшення корисності.

До зовнішніх джерел, наприклад, відноситься інформація про негативні економічні, соціальні, політичні, воєнні події, які впливають на вартість необоротних активів підприємства, наприклад, суттєва зміна валютного курсу, зростання облікової ставки НБУ, воєнні події в країні тощо.

До внутрішніх джерел інформація, наприклад, відноситься інформація про фізичне пошкодження необоротних активів, погіршення показників діяльності суб'єкта господарювання, недосягнення прогнозних рівнів показників тощо.

Якщо встановлена наявність хоча б одного чинника, підприємство зобов'язано провести оцінку вартості очікуваного відшкодування об'єктів основних засобів, що розглянуті або на індивідуальній основі, або в цілому, як одиниця, що генерує грошові потоки (ОГП).

Вартість очікуваного відшкодування необоротних активів визначається як найбільша вартість між справедливою вартістю об'єкта за вирахуванням витрат на продаж, і цінності використання.

Цінність використання розраховується як дисконтована вартість чистих очікуваних грошових потоків від використання об'єкта необоротних активів протягом періоду не більше 5 років (саме такий строк передбачено МСБО 36).

Втрати від знецінення необоротних активів визначаються як різниця між балансовою вартістю і вартістю очікуваного відшкодування.

Процес проведення тестування на предмет зменшення корисності передбачає виконання таких етапів:

1. Визначення ознак знецінення, а саме:
зниження ринкової вартості активу;
фізичне пошкодження активу;
припинення використання або зниження економічних вигід від активу;
несприятливі зміни в законодавстві або економіці та таке інше.
2. Розрахунок вартості очікуваного відшкодування.
3. Визнання збитку від зменшення корисності необоротних активів.

Всі проведені розрахунки мають оформлюватися бухгалтерськими довідками, а також актом проведення тесту зменшення корисності.

4. Відображення зменшення корисності бухгалтерськими проводками за рахунками обліку.

У звіті про фінансові результати з'явиться витрата на знецінення, а в балансі актив буде показаний за новою (зниженою) вартістю.

Збитки від знецінення визнаються у звіті про фінансові результати.

У наступні періоди можливий реверс (відновлення) збитку, якщо відшкодовувана вартість збільшилася (крім гудвілу).

Перевірка на знецінення проводиться регулярно, особливо при наявності ознак зниження корисності.

Втрати від знецінення списуються на витрати діяльності записом:

Д 972 «Втрати від зменшення корисності активів»

К 131 «Знос основних засобів» або

К 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

Втрати від зменшення корисності відносяться до статті «Інші витрати» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

У випадку, якщо в подальшому відновлюється стан об'єкта, має бути визнано доходи від сторнування збитків від зменшення корисності необоротних активів, тобто у наступні звітні періоди можливий реверс (відновлення) збитку, якщо вартість відшкодування необоротних активів збільшилася (крім гудвілу).

При тому робиться запис:

Д 131 «Знос основних засобів» або

Д 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

К 742 «Дохід від відновлення корисності активів».

Якщо об'єкти необоротних активів враховуються за методом переоціненої вартості, вони також можуть тестуватись на знецінення, але тоді сума втрат від зменшення корисності відображається в кореспонденції з рахунком 41 «Дооцінка активів» записом:

Д 41 «Дооцінка активів»

К 131 «Знос основних засобів» або

К 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

У ситуації, коли немає можливості провести тестування за окремим об'єктом необоротних активів, тоді тест проводиться за одиницею, що генерує грошові потоки, а в подальшому втрати від зменшення корисності розподіляються між окремими об'єктами, що входять до відповідної одиниці, що генерує грошові потоки.

Тест на зменшення корисності називається імпермент-тест в міжнародній практиці.

Він обов'язково має бути підтверджений документально, для того щоб забезпечити підтвердження законності і достовірності відповідної процедури.

До числа основних документів для оформлення тесту на зменшення корисності необоротних активів відносяться:

1) Наказ керівника про проведення процедури виявлення ознак знецінення і тесту зменшення корисності; а також про створення комісії, яка здійснюється тестування, у складі бухгалтера, економіста, технічного спеціаліста тощо).

2) Акт обстеження необоротних активів (основних засобів, капітальних інвестицій, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, або одиниць, що генерують грошові потоки). Відповідний акт складається комісією, що призначена керівником, і містить опис технічного стану, ознаки фізичного і морального зносу, наявність фізичного пошкодження, невикористання чи суттєвого падіння ринкової вартості тощо.

3) Звіт незалежного оцінювача – для будинків і споруд, а також інших необоротних активів (за потреби), який визначає справедливу вартість або цінність використання активу. Наявність звіту незалежного оцінювача значно полегшує процес розрахунку вартості відшкодування.

4) Бухгалтерська довідка – цей документ оформлюється бухгалтерією і містить розрахунок збитку від зменшення корисності, який визначається як різниця між балансовою вартістю і вартістю відшкодування активу).

5) Акт про результати проведеного тесту зменшення корисності, який затверджується керівником підприємства і підтверджує рішення про списання частини вартості активу (суми втрат від зменшення корисності).

Після проведення тесту на предмет зменшення корисності на підставі вище наведеного акту про результати тесту здійснюються записи в інвентарних картках, де фіксується нова залишкова (балансова) вартість необоротного активу після його знецінення.

Інформація про процедуру проведеного тесту зменшення корисності, а також його результати, сума втрат від зменшення корисності, або суми доходів у випадку відновлення корисності розкривається у Примітках до фінансової звітності.

Також відповідна сума втрат від зменшення корисності потрапляє до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) і впливає на вартість необоротних активів у Балансі (Звіті про фінансовий стан).

Висновки до розділу 1

На підставі проведеного дослідження теоретичних аспектів обліку необоротних активів встановлено, що:

1. Необоротні активи, що охоплюють основні засоби, інвестиційну нерухомість, нематеріальні активи, мають спільні риси в організації їх обліку.

Всі ці об'єкти при їх надходженні на підприємство враховуються за первісною вартістю, що охоплює договірну ціну і додаткові витрати на приведення до стану придатного до використання.

В подальшому обліку методи обліку різних необоротних активів мають свою специфіку.

Основні засоби і нематеріальні активи враховуються за моделями первісною або переоціненої вартості, а інвестиційна нерухомість – за моделями первісної або справедливої вартості.

2. Нарахування амортизації завжди проводиться для основних засобів і нематеріальних активів з визначеним строком використання, а також для інвестиційної нерухомості, що враховується за моделлю первісної вартості.

3. Документальне оформлення придбання і продажу необоротних активів передбачає складання актів приймання-передачі об'єктів, а списання – актів списання об'єктів.

4. На дату балансу необоротні активи тестуються на знецінення при наявності ознак зменшення корисності, які можуть бути зовнішніми чи внутрішніми.

5. Необоротні активи становлять важливу складову активів будь-якого підприємства, відповідно, від їх стану залежить його фінансовий стан.

6. Особливістю обліку необоротних активів в умовах діючого в Україні воєнного стану є те, що відповідні об'єкти внаслідок суттєвих негативних впливів обстрілів стикаються з проблемами пошкодження, а отже, й з ознаками знецінення.

Відповідно всі підприємства України станом на дату звітності мають проводити тест на зменшення корисності, визначати вартість очікуваного відшкодування і за наявності відображати втрати від зменшення корисності.

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ДП «МОРСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНИЙ ПОРТ «ЧОРНОМОРСЬК»

2.1. Загальна економічна характеристика ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» знаходиться за адресою Одеська область, м. Чорноморськ, вул. Праці, 6.

Органом управління ДП є Міністерство інфраструктури України.

Підприємство відноситься до державних унітарних підприємств і постає резидентом України.

Основний КВЕД підприємства – це 52.22 «Допоміжне обслуговування водного транспорту».

Підприємством забезпечується надання послуг в морському порту, а також встановлення єдиного порядку експлуатації об'єктів портової інфраструктури м. Чорноморськ.

Крім основного виду діяльності, підприємство також забезпечує реалізацію допоміжних видів діяльності, до яких, зокрема, належать:

- допоміжне обслуговування наземного транспорту;
- надання послуг з перевалки вантажів, у т.ч. із наданням послуги накопичення на складських площах (площі можуть бути відкриті і криті);
- надання транспортно-експедиторських послуг, декларування й оформлення вантажних документів при здійсненні перевезень;
- надання послуг портового флоту;
- утримання та створення умов для ефективного використання державного майна і здавання його в оренду тощо;
- збирання і оброблення відходів, а також інші види діяльності.

У підприємства є вільний доступ до причалів, де проводиться обробка вантажів.

Основна виробнича територія порту має площу 291,0826 га.

Динаміка основних показників підприємства в 2020-2024 роках наведена в табл.2.1.

Таблиця 2.1

Динаміка основних показників звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» у 2020-2024 роках

Фінансовий показник, тис. грн	Код	2020	2021	2022	2023	2024
1	2	3	4	5	6	7
Основні засоби	1010	650783	605231	495006	1549903	1637672
Необоротні активи	1095	831676	801729	782275	1806926	1879136
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	77518	71761	82013	69895	95015
Гроші та їх еквіваленти	1165	99242	33764	140364	130758	304271
Оборотні активи	1195	414846	338881	448552	441461	650930
Активи	1300	1246522	1140610	1230827	2248706	2530385
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	238094	238094	238094	238094	238094
Власний капітал	1495	983055	777465	713695	1606356	1757763
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	1595	25351	0	0	178129	294058
Короткострокові кредити банків	1600	0	0	0	0	0
Поточні зобов'язання і забезпечення	1695	238116	363145	517132	463831	478174
Пасиви	1900	1246522	1140610	1230827	2248706	2530385
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	697268	466433	562392	671146	1896713
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	663303	608656	453809	450141	910759
Валовий прибуток (збиток)		33965	-142223	108583	221005	985954
Фінансові результати від операційної діяльності		-104309	-259253	-89536	107391	923385
Фінансовий результат до оподаткування (ЕВТ)		-92650	-244714	-8587	106347	917149
Чистий фінансовий результат		-92650	-244074	-1573	107217	755015

Джерело: складено автором на підставі даних інформаційно-аналітичної платформи YouControl [33]

Висновки: При ознайомленні з показниками статей активів, капіталу і зобов'язань Балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31 грудня 2020-2024 років, а також показників доходів і витрат Звіту про фінансові результати за 2020-2024 роки встановлено, що по всіх показниках протягом досліджуваного періоду має місце збільшення, яке суттєво прискорилося в 2024 році. Особливо позитивною є динаміка показників валового прибутку, фінансового результату від операційної діяльності, результату від оподаткування і чистого прибутку.

На рис.2.1 наведена динаміка основних показників Балансу ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» станом на 31 грудня 2020, 2021, 2022, 2023 і 2024 років.



Рис.2.1. Динаміка основних показників Балансу (Звіту про фінансовий стан) ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Джерело: складено автором на підставі даних фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» [33]

Висновки: На підставі проведеного аналізу видно, що протягом 2024 року відбулося суттєве зростання вартості необоротних активів, зокрема,

основних засобів, а також активів в цілому. Також відбулося зростання власного капіталу підприємства. Причиною такої динаміки є те, що підприємство провело переоцінку основних засобів станом на кінець 2024 року відповідно до обраної моделі переоцінки в обліковій політиці. Одночасно відбулося зростання капіталу в дооцінках, який відображається у складі власного капіталу. Що стосується інших балансових статей, то станом на 31.12.2024 року відбулося зростання майже по всіх основних статтях активів – грошових коштах, дебіторській заборгованості, також відбулося зростання поточних зобов'язань порівняно з 31.12.2023 року.

На рис. 2.2 в графічному вигляді наведена динаміка ключових показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» у 2020-2024 роках.



Рис.2.2. Динаміка ключових показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» в 2020-2024 роках

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» [33]

Висновки: На підставі аналізу динаміки чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг у 2020-2024 роках видно, що максимальний спад в обсягах реалізації послуг мав місце в 2021 році, коли відбувався карантин внаслідок коронавірусної хвороби, а також в 2022 році, коли розпочалося повномасштабне вторгнення РФ в Україну.

Між тим, вже у 2023 році чистий дохід від реалізації в певній мірі підвищився, а в 2024 році відбулося суттєве зростання чистого доходу – майже в 3 рази порівняно з попереднім роком.

Не зважаючи на війну, підприємство зберігає свою безперервну роботу і працює стабільно, збільшуючи обсяги своєї діяльності.

Підприємство застосовує Концептуальну основу фінансової звітності за МСФЗ і підлягає обов'язковому аудиту, оскільки відноситься до підприємств суспільного інтересу.

2.2. Діюча система обліку основних засобів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Облік більшої частини основних засобів на підприємстві ведеться за історичною собівартістю за вирахуванням накопиченого зносу (амортизації) і резервів на знецінення, якщо це необхідно.

З січня 2023 року підприємство змінило облікову політику і передбачило подальшу оцінку такої групи основних засобів, як «Будинки і споруди» за моделлю переоцінки.

При тому передбачено, що переоцінки проводяться з достатньою регулярністю, у випадку, якщо балансова вартість об'єкта суттєво відрізняється від справедливої вартості.

Витрати на ремонт та технічне обслуговування визнаються витратами діяльності по мірі їх виникнення, а витрати на заміну значних компонентів капіталізується з подальшим списанням вартості заміненого компоненту.

Об'єкти основних засобів, отримані безоплатно, оцінюються за справедливою вартістю, яка оцінюється за ринковою вартістю або за вартістю аналогічних активів.

Амортизація основних засобів нараховується за лінійним методом. Строки корисного використання визначає комісія по обліку необоротних активів для кожного об'єкта індивідуально при введенні в експлуатацію.

Підприємством встановлені такі терміни корисного використання для об'єктів основних засобів (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Строки корисного використання основних засобів, встановлені обліковою політикою ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Групи активів	Строк корисного використання
1	2
Будівлі та споруди	15-50 років
Машини та обладнання	2-20 років
Транспортні засоби	5-30 років
Інструменти, прилади та інвентар	4-15 років
Інші основні засоби	12-20 років
Незавершені капітальні інвестиції та аванси на придбання основних засобів	Не амортизуються

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» [9]

Висновки: На підставі огляду облікової політики встановлено, що строки користування основних засобів різні і залежать від виду об'єктів. У більшості випадків на практиці строки користування основних засобів наближені до тих, що встановлені Податковим кодексом України з метою уникнення додаткових чинників виникнення податкових різниць.

Ліквідаційна вартість основних засобів зазвичай дорівнює нулю, якщо підприємство має намір використовувати актив до кінця фізичного строку його експлуатації.

Ліквідаційна вартість основних засобів за необхідності переглядається та коригуються на звітну дату.

Ураховуючи, що основні засоби можуть втрачати свою корисність, підприємство здійснює оцінку наявності ознак знецінення на кожну дату балансу.

Відповідно, при наявності таких ознак підприємством визнаються втрати від зменшення корисності.

Фінансова звітність за 2024 рік містить відображення втрат від зменшення корисності основних засобів, які постраждали в результаті обстрілу, що мав місце в липні 2024 року.

Підставою для відображення втрат від зменшення корисності був розпорядчий документ – наказ директора від 28.07.2025 року № 138 «Про проведення зменшення корисності активів, що постраждали внаслідок російської агресії», а також Протокол № 27 від 28.07.2025 р. засідання комісії по обліку необоротних активів ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ», яка діє на підставі наказу директора № 111 від 27.06.2025 року.

Комісія підприємства по обліку необоротних активів відповідно до своїх повноважень провела оцінку та встановила наявність ознак зменшення корисності, при тому до уваги були взяті показники зовнішніх і внутрішніх джерел інформації, зокрема, свідчення, що активи були фізично пошкоджені.

Комісією конкретно було встановлено, що тимчасові споруди (криті склади для збереження зернових вантажів), інвентарні номери 27724, 27725, 27732, 27733, що розміщуються за адресою: м. Чорноморськ, вул. Сухолиманська, 14-А, мають фізичне пошкодження на рівні 75% та мають такий технічний стан:

1) Об'єкт з інвентарним номером 27724 – аварійний стан, непридатний для використання, з загрозою раптового руйнування, обривом кріплень, значними залишковими деформаціями;

2) Об'єкт з інвентарним номером 27725 – аварійний стан, непридатний для використання, з загрозою раптового руйнування, обривом кріплень, значними залишковими деформаціями;

3) Об'єкт з інвентарним номером 27732 – аварійний стан, непридатний для використання, з загрозою раптового руйнування, обривом кріплень, значними залишковими деформаціями;

4) Об'єкт з інвентарним номером 27733 – зруйнований повністю.

Відповідні пошкодження підтверджені Актом комісійного обстеження об'єкта, пошкодженого внаслідок збройної агресії російської федерації № 409 від 15.07.2024 р. за результатами будівельно-технічного експертного дослідження Одеського науково-дослідного експертно-криміналістичного центру.

Внаслідок того, що відбулася повна втрата експлуатаційних якостей тимчасові споруди не можуть використовуватися далі (зокрема не можуть бути продані, передані іншим підприємствам чи установам, здані в оренду тощо).

Відповідно до Порядку списання об'єктів державної власності, який затверджений Постановою Кабінету міністрів України № 1314 від 08.11.2007 року, майно, що зруйноване внаслідок збройної агресії РФ, підлягає списанню. Також, відповідні споруди за своїм технічним станом і функціональним призначенням не відповідають концесійному проекту використання морського торговельного порту «Чорноморськ», в якому передбачені відкриті склади на його території.

Експертним шляхом було встановлено суму реальних збитків і суму очікуваних витрат, які необхідні для відновлення майна, які склали 24 238 795 грн (монтаж нових споруд).

Вартість очікуваного відшкодування активів (пошкоджених споруд) була визначена на рівні нуль, відповідно активи підлягають повному списанню.

2.3. Діюча система обліку інвестиційної нерухомості у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Інвестиційна нерухомість підприємства представлена нерухомістю (земельними ділянками, спорудами, будівлями, їх частинами тощо), які утримуються для здачі в оренду з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу, або одночасного досягнення обох цих цілей.

Підприємство використовує для обліку інвестиційної нерухомості модель обліку за первісною вартістю (собівартістю) за вирахуванням накопиченого зносу (амортизації) і резерву під знецінення, за наявності.

Для нарахування амортизації інвестиційної нерухомості підприємство застосовує прямолінійний метод.

Строк корисного використання інвестиційної нерухомості визначається обліковою політикою підприємства в діапазоні від 15 до 50 років.

Строк використання інвестиційної нерухомості визначається комісією по необоротних активах під час приймання об'єкта в експлуатацію.

Аналіз стану і руху інвестиційної нерухомості ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» наведено в табл.2.3.

Таблиця 2.3

Аналіз стану і руху інвестиційної нерухомості ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Показники	Вартість в тис. грн		
	Первісна вартість	Накопичена амортизація	Балансова вартість чи вплив на неї
1	2	3	4
Станом на 01.01.2023	50 662	(3 937)	46 725
Надходження	-	-	-
Вибуття	-	-	-
Рекласифікація	10 076	(1 356)	8 720
Нарахування амортизації (зносу) за період	-	(858)	(858)

Продовження табл.2.3

1	2	3	4
Станом на 31.12.2023	60 738	(6 151)	54 587
Надходження	-	-	-
Вибуття	-	-	-
Рекласифікація	465	(77)	388
Нарахування амортизації (зносу) за період	-	(991)	(991)
Зменшення корисності	-	(23)	(23)
Станом на 31.12.2024	61 203	(7 242)	53 961

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» [9]

Висновки: При дослідження стану і руху інвестиційної нерухомості нами проаналізовані показники в двох оцінках: за первісною вартістю і за балансовою вартістю.

При тому встановлено, що протягом 2023-2024 року руху інвестиційної нерухомості в частині надходження шляхом придбання і вибуття з різних причин не було.

Між тим, мала місце рекласифікація об'єктів, зокрема, основні засоби підприємства були переведені зі складу основних засобів до складу інвестиційної нерухомості, у зв'язку зі зміною напрямку їх використання – з об'єктів, що використовуються самим підприємством для власної діяльності, до здачі в оренду.

Відповідний підхід цілком відповідає вимогам МСБО 16 і МСБО 40.

2.4. Порядок обліку нематеріальних активів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Підприємство використовує такі групи нематеріальних активів:

- права користування майном;
- авторське право та суміжні з ним права;

- інші нематеріальні активи.

Патенти та ліцензії придбані на термін більше одного року визнаються у фінансовій звітності в якості нематеріальних активів.

Технічна документація, яка отримана разом з нематеріальними активами, відноситься до вартості таких нематеріальних активів, і списується в момент списання відповідних нематеріальних активів.

Витрати на науково-технічне забезпечення господарської діяльності підприємства визнаються витратами звітного періоду в момент їх виникнення.

Витрати на виготовлення веб-сайтів, що рекламують діяльність підприємства, відображаються у складі витрат на збут, і не капіталізуються як нематеріальні активи відповідно до вимог МСБО 38.

У випадку придбання програмного забезпечення разом з обладнанням, на якому воно встановлено, без виділення вартості програмного продукту, вартість таких програм відноситься до вартості обладнання (тобто включається до складу основних засобів).

Аванси на придбання нематеріальних активів відображаються як активи у стадії створення і включаються до складу необоротних активів у Балансі.

Нематеріальні активи відображаються підприємством за моделлю первісної вартості (собівартості) з вирахуванням амортизації і накопичених збитків від знецінення при їх наявності.

Нематеріальні активи амортизуються з використанням прямолінійного методу нарахування амортизації.

Нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання на підприємстві немає.

Всі нематеріальні активи мають чітко визначені конкретні строки корисного використання, які встановлюються об'єктам на підставі правоустановлюючих документів на нематеріальні активи.

Строки корисного використання нематеріальних активів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» наведені в табл.2.4.

Таблиця 2.4

Строки корисного використання нематеріальних активів, встановлені обліковою політикою ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Групи активів	Строк корисного використання
1	2
Права користування майном (державні акти на право постійного користування земельними ділянками)	Не амортизуються
Права на комерційні позначення	1-20 років
Авторське право та суміжні права	1-20 років
Інші нематеріальні активи	1-20 років

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» [9]

Висновки: Як видно з облікової політики підприємства, для нематеріальних активів для більшості груп об'єктів встановлено достатньо значний діапазон строків від 1 до 20 років.

Аналіз стану і руху нематеріальних активів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» наведено в табл.2.5.

Таблиця 2.5

Аналіз стану і руху нематеріальних активів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Показники	Права користування майном	Права на комерційні позначення	Авторське право та суміжні права	Інші нематеріальні активи	Всього
1	2	3	4	5	6
Первісна вартість					
Станом на 1.01.2023 р.	331	3	2 616	604	3 554
Надходження	-	-	546	-	546
Вибуття	-	-	(1 051)	(18)	(1069)
Станом на 31.12.2023 р.	331	3	2 111	586	3 031
Надходження	-	-	-	-	-
Вибуття	(158)	-	-	(23)	181
Станом на 31.12.2024 р.	173	3	2 111	563	2 850

Продовження табл.2.5

1	2	3	4	5	6
Накопичена амортизація					
Станом на 1.01.2023 р.	-	(3)	(2 337)	(480)	(2 820)
Амортизація за період	-	-	(237)	(52)	(289)
Вибуття	-	-	1 009	7	1 016
Станом на 31.12.2023 р.	-	(3)	(1 565)	(525)	(2 093)
Амортизація за період	-	-	(203)	(9)	(212)
Вибуття	-	-	-	10	10
Станом на 31.12.2024 р.	-	(3)	(1 768)	(524)	(2 295)
Балансова вартість					
Станом на 31.12.2023 р.	331	-	546	61	938
Станом на 31.12.2024 р.	173	-	343	39	555

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» [9]

Висновки: З аналізу руху нематеріальних активів видно, що в 2024 році надходження нематеріальних активів не було.

У свою чергу вибуття мало місце за первісною вартістю 181 тис. грн, в сумі накопиченої амортизації – 10 тис. грн.

2.5. Напрями удосконалення системи обліку необоротних активів на підприємстві

При дослідженні системи обліку необоротних активів у ДП «Морський торговельний порт» були виявлені певні слабкі місця облікової політики підприємства, які в цілому впливають на якість фінансової звітності в частині необоротних активів.

До числа таких аспектів відносяться:

1) Підприємством обрано модель обліку за первісною вартістю (фактичною собівартістю) за вирахуванням накопиченого зносу (амортизації) і збитків від знецінення (при їх наявності) на дату балансу для інвестиційної нерухомості.

Водночас, відповідно до вимог МСБО 40 основною моделлю обліку для інвестиційної нерухомості є модель справедливої вартості, яка передбачає оцінку об'єктів інвестиційної нерухомості на підставі справедливої вартості, що найчастіше базується на ринковому рівні.

Використання моделі первісної вартості для інвестиційної нерухомості дозволяється вимогами МСБО 40 в якості альтернативи в тому випадку, коли неможливо визначити справедливую вартість.

Але для інвестиційної нерухомості є можливість визначити справедливую вартість на підставі даних активного ринку, тому використання первісної вартості для неї є недоречним.

Отже, в якості рекомендацій з поліпшення облікової політики інвестиційної нерухомості і відповідно її обліку можна запропонувати зміну моделі обліку з первісної на справедливую вартість.

Також слід звернути увагу, що у випадку застосування моделі собівартості для оцінки інвестиційної нерухомості підприємство зобов'язано розкривати у Примітках до фінансової звітності справедливую вартість інвестиційної нерухомості.

Підприємство таке розкриття не робило, а отже, порушило вимоги МСБО 40.

2) На підставі проведеного аудиту фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» були виявлені такі основні викривлення:

- Як визначено в п.3.1 розділу 3 Облікової політики для групи «Будинки та споруди» передбачено застосовувати модель переоціненої вартості. В процесі застосування цієї моделі була проведена оцінка частини об'єктів цієї групи станом на 31.12.2022 року з залученням професійного оцінщика.

При тому іншу частину об'єктів цієї групи було оцінено станом на 31.12.2023 року із залученням того ж оцінщика.

У 2023 році аудитором було модифіковано думку незалежного аудитора відносно достовірності справедливої вартості об'єктів основних засобів станом на 31.12.2022 року та 31.12.2023 року.

У 2024 році переоцінка будинків і споруд не здійснювалась. Відповідно, результати раніше проведених переоцінок ніяк не коригувались.

Також за наявності зовнішніх і внутрішніх ознак зменшення корисності Підприємством станом на 31.12.2024 року не проводився тест на знецінення, вартість очікуваного відшкодування основних засобів не визначалась.

У зв'язку з цим не має можливості оцінити вплив неналежного оцінювання групи «Будинки та споруди» та зменшення корисності на балансову вартість статті «Основні засоби» Балансу (Звіту про фінансовий стан) на 31.12.2024 року.

Для усунення відповідного недоліку підприємству необхідно організувати залучення незалежного оцінювача і провести експертну оцінку групи «Будинки і споруди».

На підставі отриманої експертної оцінки станом на дату звітності має бути проведена переоцінка будинків і споруд, у випадку, якщо балансова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості.

Також підприємство має провести тест на зменшення корисності необоротних активів для всіх груп об'єктів необоротних активів, враховуючи, що в умовах воєнних дій в Україні і постійних обстрілів та руйнувань портової інфраструктури, майже для всіх необоротних активів актуальним є питання можливого знецінення.

За результатами тестування на предмет знецінення мають бути визнані втрати від зменшення корисності, якщо балансова вартість необоротних активів опиниться вище справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж або цінності використання.

Втрати від зменшення корисності мають бути відображені у складі витрат діяльності по всіх об'єктах необоротних активів, крім будинків і споруд, за якими втрати від зменшення корисності мають вікоригувати суму дооцінки активів у складі власного капіталу підприємства.

Висновки до розділу 2

На підставі дослідження діючої практики обліку необоротних активів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» можна зробити такі основні висновки:

1. Базою дослідження в роботі обрано ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ», яким забезпечується надання послуг в морському порту, а також встановлення єдиного порядку експлуатації об'єктів портової інфраструктури м. Чорноморськ.

2. На підставі проведеного аналізу було виявлено, що основні протягом 2024 року відбулося суттєве зростання вартості необоротних активів, зокрема, основних засобів, а також активів в цілому. Також відбулося зростання власного капіталу підприємства.

Причиною такої динаміки є те, що підприємство провело переоцінку основних засобів станом на кінець 2024 року відповідно до обраної моделі переоцінки в обліковій політиці. Одночасно відбулося зростання капіталу в дооцінках, який відображається у складі власного капіталу.

3. Облік більшої частини основних засобів на підприємстві ведеться за історичною собівартістю за вирахуванням накопиченого зносу (амортизації) і резервів на знецінення, якщо це необхідно. З січня 2023 року підприємство змінило облікову політику і передбачило подальшу оцінку такої групи основних засобів, як «Будинки і споруди» за моделлю переоцінки.

4. Підприємство використовує для обліку інвестиційної нерухомості модель обліку за первісною вартістю (собівартістю) за вирахуванням накопиченого зносу (амортизації) і резерву під знецінення.

5. Нематеріальні активи відображаються підприємством за моделлю первісної вартості (собівартості) з вирахуванням амортизації і накопичених збитків від знецінення при їх наявності.

6. Аналіз діючої практики обліку необоротних активів довело, що вона відповідає вимогам МСФЗ, між тим, в якості рекомендацій з поліпшення облікової політики було запропоновано змінити модель обліку інвестиційної нерухомості, а саме передбачити здійснювати її облік за моделлю справедливої вартості, оскільки цей метод є базовим для об'єктів нерухомості, за якими наявна ринкова оцінка.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ДП «МОРСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНИЙ ПОРТ «ЧОРНОМОРСЬК»

3.1. Завдання і джерела аудиту необоротних активів

Основною метою аудиту необоротних активів є підтвердження інформації щодо основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів та інших необоротних активів як статей фінансової звітності на відповідність вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності (або НП(С)БО) з урахуванням застосованої Концептуальної основи.

Завдання аудиту необоротних активів полягають в тому, щоб:

- 1) ознайомитись з обліковою політикою щодо основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, перевірити послідовність застосування норм облікової політики щодо відповідних необоротних активів;
- 2) перевірити правильність визнання об'єктів необоротних активів на Балансі підприємства з урахуванням критеріїв, передбачених відповідними МСФЗ;
- 3) дослідити правильність оцінки і відображення в обліку операцій надходження основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів;
- 4) перевірити правильність оцінки необоротних активів на дату балансу під час подальшої оцінки за обраною моделлю обліку;
- 5) перевірити правильність нарахування і відображення в обліку амортизації (зносу) основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів;
- 6) перевірити правильність відображення операцій з вибуття основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів;
- 7) перевірити повноту і правильність відображення в обліку операцій з ремонтів, модернізацій чи інших видів поліпшень необоротних активів;

8) дослідити повноту і коректність розкриття інформації в Примітках до фінансової звітності з урахуванням вимог МСФЗ;

9) дослідити повноту і правильність проведення тесту зменшення корисності активів при наявності внутрішніх і зовнішніх ознак знецінення, а також правильність відображення втрат від зменшення корисності;

10) перевірити технічний стан об'єктів необоротних активів і виявити суттєві відхилення;

11) узагальнити виявлені помилки в обліку необоротних активів, а також суттєві викривлення в фінансовій звітності щодо статей основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів з відображенням їх в аудиторському висновку (у вигляді модифікації).

Джерелами аудиту необоротних активів є:

1) облікова політика ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»;

2) фінансова звітність ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» за 2023 і 2024 роки з аудиторськими висновками;

3) податкова звітність підприємства за 2023 і 2024 роки;

4) договори по операціях з придбання і продажу основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів;

5) первинна облікова документація з операцій з придбання, продажу, списання тощо основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів;

6) регістри обліку за рахунками 10, 11, 12, 13, 15, 63, 685, 377, 712, 943, 742, 972 тощо;

7) накази про призначення інвентаризацій, інвентаризаційні описи, акти, протоколи за результатами інвентаризацій тощо;

8) протоколи комісії з обліку необоротних активів (в частині встановлення строків корисного використання, ліквідаційної вартості об'єктів тощо);

9) акти перевірок податкових органів;

10) документи, що підтверджують права власності на необоротні активи та таке інше.

11) Внутрішні документи підприємства

накази про введення в експлуатацію активів, а також про вибуття активів;

акти перевірки технічного стану;

документи про модернізацію, реконструкцію, ремонт активів;

документи про переоцінку необоротних активів тощо.

12) Інвентаризаційні матеріали по необоротних активах, у т.ч.:

накази про проведення інвентаризацій;

інвентаризаційні описи основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів;

порівняльні відомості;

акти інвентаризації необоротних активів;

протоколи засідань інвентаризаційної комісії та таке інше.

3.2. Порядок оцінки внутрішнього контролю необоротних активів на підприємстві

Оцінка системи внутрішнього контролю необоротних активів проводиться через аналіз контрольного середовища, процедур обліку, управління ризиками та тестування операцій.

Мета такої оцінки полягає в тому, щоб переконатися, що активи існують, правильно відображені в обліку, використовуються ефективно та захищені від втрат або зловживань.

До основних етапів оцінки системи внутрішнього контролю необоротних активів ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» відносяться:

1) Аналіз контрольного середовища, яке охоплює:

- вивчення організаційної структури;

- розподіл обов'язків між бухгалтерією, службою постачання, технічними спеціалістами;

- перевірку наявності політики щодо обліку та використання основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів тощо.

2) Оцінка процедур обліку та документообігу стосовно необоротних активів, зокрема:

- перевірка правильності оформлення актів прийому-передачі, списання, модернізації необоротних активів;

- аналіз ведення інвентарних карток і реєстрів обліку за рахунками 10, 11, 12, 13, 15 тощо;

- зіставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю необоротних активів та таке інше.

3) Оцінка управління ризиками, в основі якого лежить виявлення ризиків втрати, розкрадання, несанкціонованого використання; перевірка наявності страхування, охорони, технічного обслуговування; аналіз процедур з переоцінки та амортизації тощо.

4) Тестування контрольних процедур.

Цей етап охоплює:

- вибіркову перевірку операцій (наприклад, списання обладнання або введення в експлуатацію, нарахування амортизації, переоцінка активів тощо);

- зіставлення первинних документів з проведеними бухгалтерськими записами;

- проведення інвентаризації необоротних активів та звірка з обліковими даними.

5) Оцінка ефективності системи контролю необоротних активів в частині визначення того, наскільки система внутрішнього контролю знижує ймовірність помилок і зловживань в системі обліку необоротних активів.

До ключових критеріїв внутрішнього контролю необоротних активів відносяться:

1) Достовірність обліку – передбачає, що необоротні активи відображені за правильною оцінкою та класифікацією.

2) Збереження активів – полягає в тому, що не підприємстві забезпечується наявність процедур захисту від розкрадання та псування.

3) Ефективність використання майна – цей критерій передбачає, що активи реально приносять економічну вигоду.

4) Відповідність нормативам – критерій передбачає, що облік ведеться за стандартами бухгалтерського обліку (МСФЗ або НП(С)БО) та внутрішніми регламентами підприємства та таке інше.

3.3. Методика перевірки необоротних активів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Методичні аспекти перевірки необоротних активів у процесі аудиту передбачають виконання декількох етапів.

1. Підготовчий етап

На підготовчому етапі здійснюється:

- ознайомлення з обліковою політикою компанії щодо основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів;
- визначення складу рахунків і субрахунків, які використовуються в обліку необоротних активів, зокрема, 100 «Інвестиційна нерухомість», 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»;
- підбір джерел інформації і виконання вибірки. Зібрані документи мають стати аудиторськими доказами в процесі перевірки.

У процесі аудиту зазвичай використовуються первинні документи з операцій надходження і вибуття необоротних активів, нарахування амортизації, відображення ремонтів і модернізацій, інвентарні картки на об'єкти основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність та таке інше.

2. Етап виконання процедур по суті.

На другому етапі виконуються різні види процедур, зокрема:

2.1. Перевірка наявності та права власності на об'єкти необоротних активів, що охоплює:

- аналіз документів, що підтверджують право власності (договори, сертифікати, виписки з реєстру прав власності тощо);
- звірка бухгалтерських даних з інвентарними записами щодо об'єктів необоротних активів;
- перевірка фактичної наявності активів, завдяки участі аудитора в повній або вибірковій інвентаризації;

2.2. Перевірка правильності оцінки активів та відповідності їх класифікації.

На відповідному кроці мають бути виконані:

- перевірка правильності первісної оцінки основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів (собівартості придбання, витрат на доставку та встановлення та інших);
- аналіз правильності проведення переоцінок та визначення справедливої вартості (наявність висновку оцінювача, розпоряджень керівника тощо);
- перевірка правильності класифікації активів (віднесення об'єктів до складу основних засобів, або інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів тощо).

2.3. Перевірка правильності відображення руху необоротних активів.

На цьому кроці здійснюється вибірка і перевіряються:

- акти приймання-передачі (ОЗ-1), введення в експлуатацію, списання (ОЗ-3, ОЗ-4) тощо;
- документи, пов'язані з модернізацією, реконструкцією та ремонтом необоротних активів;
- інвентарні картки, інвентарні списки та таке інше.

Також на цьому кроці виконується оцінка законності відчуження основних засобів, інвестиційної нерухомості і нематеріальних активів, в частині продажу, ліквідації, безоплатної передачі тощо.

2.4. Перевірка амортизації об'єктів необоротних активів.

У даному контексті здійснюється:

- оцінка обраного методу амортизації для певних груп необоротних активів;
- перевірка правильності нарахування амортизації та її відображення у складі витрат діяльності з урахуванням цільового призначення об'єктів;
- перевірка відповідності строку корисного використання з обліковою політикою та фактичним станом необоротних активів.

2.5. Перевірка проведення тестування на знецінення необоротних активів.

Цей напрям процедур передбачає проведення:

- аналізу показників знецінення (зниження ринкової вартості, рівень фізичного зносу та таке інше);
- перевірка проведення тестування на знецінення підприємством;
- оцінка правильності відображення збитків від знецінення у фінансовій звітності;
- оцінка відображення доходів при відновленні корисності, у випадку, якщо воно мало місце.

3. Завершальний етап – проведення узагальнюючої оцінки зібраних аудиторських доказів та формулювання висновків.

На завершальному етапі здійснюється узагальнення результатів аудиту; виявлення порушень (в частині завищення вартості, приховування вибуття, неправильне нарахування амортизації тощо); формулювання аудиторського висновку та рекомендацій щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю підприємства.

Узагальнюючи зазначене щодо методики аудиту необоротних активів, можна зробити висновок, що вона включає аналіз документів, інвентаризацію,

перевірку оцінки, руху, амортизації, тестування на знецінення необоротних активів. Все це дозволяє аудитору підтвердити достовірність фінансової звітності в частині показників необоротних активів та оцінити ефективність їх використання.

3.4. Аналіз необоротних активів ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

На підставі даних Приміток до фінансової звітності проведемо аналіз динаміки, складу і структури необоротних активів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз динаміки, складу і структури необоротних активів у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Необоротні активи	31.12.2023		31.12.2024		Відхилення (+, -)	
	Тис. грн	%	Тис. грн	%	Тис. грн	%
1	2	3	4	5	6	7
Нематеріальні активи	938	0,058	555	0,033	-383	-40,8
Незавершене будівництво	4139	0,257	3820	0,225	-319	-7,7
Основні засоби	1549903	96,293	1637672	96,560	+87769	+5,7
Інвестиційна нерухомість	54587	3,392	53961	3,182	-626	-1,1
Всього	1609567	100,000	1696008	100,00	+86441	x

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» [9]

Висновки: На підставі проведеного аналізу видно, що основні засоби в 2024 році становлять 96,56% у складі необоротних активів, тоді як частка інвестиційної нерухомості складала 3,182%.

Частка незавершеного будівництва в 2024 році у складі необоротних активів становила 0,225%, а нематеріальних активів – 0,033%.

Балансова вартість основних засобів станом на 31.12.2024 року порівняно з 31.12.2023 роком зросла на 87769 тис. грн, або 5,7%.

У свою чергу нематеріальні активи зменшились станом на 31.12.2024 року порівняно з 31.12.2023 року на 383 тис. грн, або 40,8%.

Також зменшилась вартість незавершеного виробництва протягом 2024 року на 319 тис. грн або 7,7% і інвестиційної нерухомості – на 626 тис. грн або 1,1%.

У графічному вигляді структура необоротних активів наведена на рис.3.1.



Рис.3.1. Структура необоротних активів підприємства

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» [9]

Аналіз технічного стану основних засобів наведено в табл.3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз технічного стану необоротних активів та його зміни

Показники	31.12.2023	31.12.2024	Відхилення (+, -)	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
Основні засоби				
1. Первісна вартість основних засобів	2530401	2719731	189330	7,482
2. Знос основних засобів	-980498	-1082059	-101561	10,358
3. Залишкова (балансова) вартість основних засобів	1549903	1637672	87769	5,663
4. Коефіцієнт зношеності основних засобів	0,387	0,398	0,010	2,676
5. Коефіцієнт придатності основних засобів	0,613	0,602	-0,010	-1,693
Інвестиційна нерухомість				
1. Первісна вартість інвестиційної нерухомості	60738	61203	465	0,766
2. Знос інвестиційної нерухомості	-6151	-7242	-1091	17,737
3. Залишкова (балансова) вартість інвестиційної нерухомості	54587	7242	-47345	-86,733
4. Коефіцієнт зношеності інвестиційної нерухомості	0,101	0,118	0,017	16,842
5. Коефіцієнт придатності інвестиційної нерухомості	0,899	0,118	-0,780	-86,834
Нематеріальні активи				
1. Первісна вартість нематеріальних активів	3031	2850	-181	-5,972

Продовження табл.3.2

1	2	3	4	5
2. Накопичена амортизація нематеріальних активів	-2093	-2295	-202	9,651
3. Залишкова (балансова) вартість нематеріальних активів	938	555	-383	-40,832
4. Коефіцієнт зношеності нематеріальних активів	0,691	0,805	0,11473	16,615
5. Коефіцієнт придатності нематеріальних активів	0,309	0,195	-0,1147	-37,074

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» [9]

Висновки: На підставі аналізу технічного стану основних засобів встановлено, що коефіцієнт зношеності основних засобів у 2024 році склав 39,8%, у 2023 році – 38,7%, таким чином протягом звітного року коефіцієнт зношеності основних засобів збільшився на 1,1%. Відповідно, коефіцієнт придатності основних засобів зменшився на 1,1%.

Аналіз технічного стану інвестиційної нерухомості показав, що коефіцієнт зношеності у 2024 році склав 11,8%, у 2023 році – 10,1%, таким чином коефіцієнт зношеності в звітному році збільшився на 1,7%, а коефіцієнт придатності зменшився на 1,7%.

Аналіз стану нематеріальних активів довів, що коефіцієнт зношеності нематеріальних активів в 2024 році склав 80,5%, у 2023 році – 69,1%, тобто протягом звітного року коефіцієнт зношеності збільшився на 11,47%, а коефіцієнт придатності – зменшився на 11,47%.

Далі проведемо аналіз показників руху необоротних активів ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ», який наведено в табл.3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз показників руху необоротних активів ДП «Морський
торговельний порт «Чорноморськ»

Показники	2023	2024	Відхилення (+, -)	
			абсолютне	відносне
1	2	3	4	5
Основні засоби				
Первісна вартість основних засобів, тис. грн	2530401	2719731	189330	7,482
Річний обсяг надходження основних засобів, тис. грн	65689	198631	132942	202,381
Річний обсяг вибуття основних засобів, тис. грн	-8526	-8836	-310	3,636
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,026	0,073	0,0471	181,331
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,010	0,003	-0,014	-134,791
Інвестиційна нерухомість				
Первісна вартість інвестиційної нерухомості, тис. грн	60738	61203	465	0,766
Річний обсяг надходження (рекласифікація) інвестиційної нерухомості, тис. грн	10076	465	-9611	-95,385
Річний обсяг вибуття інвестиційної нерухомості, тис. грн	0	0	0	-
Коефіцієнт оновлення інвестиційної нерухомості	0,166	0,008	-0,158	-95,420
Коефіцієнт вибуття інвестиційної нерухомості	0	0	0	-
Нематеріальні активи				
Первісна вартість нематеріальних активів, тис. грн	3031	2850	-181	-5,972
Річний обсяг надходження (рекласифікація) нематеріальних активів, тис. грн	546	0	-546	-100,000
Річний обсяг вибуття нематеріальних активів, тис. грн	-1069	-181	888	-83,068
Коефіцієнт оновлення нематеріальних активів	0,180	0,000	-0,18	-100,000
Коефіцієнт вибуття нематеріальних активів	0,301	0,06	-0,241	-80,07

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» [9]

Висновки: За результатами аналізу руху основних засобів встановлено, що первісна вартість основних засобів в 2024 році порівняно з 2023 роком зросла на 189330 тис. грн або на 7,482%.

Коефіцієнт оновлення основних засобів в 2024 році склав 7,3%, в 2023 році – 2,6%, таким чином зростання коефіцієнту оновлення основних засобів у звітному році склало 4,71%.

Коефіцієнт вибуття основних засобів в 2024 році склав 0,3%, в 2023 році – 1%, таким чином зменшення коефіцієнту вибуття основних засобів у 2024 році склало 1,4%.

За результатами аналізу руху інвестиційної нерухомості встановлено, що первісна вартість інвестиційної нерухомості в 2024 році порівняно з 2023 роком зросла на 465 тис. грн або на 0,766%.

Коефіцієнт оновлення інвестиційної нерухомості в 2024 році склав 0,8%, в 2023 році – 16,6%, таким чином зменшення коефіцієнту оновлення інвестиційної нерухомості у звітному році склало 15,8%.

Коефіцієнт вибуття інвестиційної нерухомості в 2024 і 2023 році склав нуль.

За результатами аналізу руху нематеріальних активів встановлено, що первісна вартість нематеріальних активів в 2024 році порівняно з 2023 роком зменшилась на 181 тис. грн або на 5,972%.

Коефіцієнт оновлення нематеріальних активів в 2024 році склав нуль, в 2023 році – 18%, таким чином зменшення коефіцієнту оновлення нематеріальних активів у звітному році склало 18%.

Коефіцієнт вибуття нематеріальних активів в 2024 році склав 6%, в 2023 році – 30,1%, таким чином зменшення коефіцієнту вибуття нематеріальних активів у 2024 році склало 24,1%.

Динаміка показників ефективності використання необоротних активів представлена в табл.3.4.

Таблиця 3.4

Аналіз показників ефективності використання необоротних активів у
ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Показники	2023	2024	Відхилення (+, -)	
			абсолютне	відносне
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг	671146	1896713	1225567	182,61
Основні засоби				
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	1022454,5	1593787,5	571333	55,88
Віддача основних засобів	0,66	1,19	0,53	81,30
Місткість основних засобів	1,52	0,84	-0,68	-44,84
Інвестиційна нерухомість				
Середньорічна вартість інвестиційної нерухомості, тис. грн	103312	108548	5236	5,07
Віддача інвестиційної нерухомості	6,50	17,47	10,98	168,98
Місткість інвестиційної нерухомості	0,15	0,06	-0,10	-62,82
Нематеріальні активи				
Середньорічна вартість нематеріальних активів, тис. грн	1672	1493	-179	-10,71
Віддача нематеріальних активів	401,40	1270,40	869,00	216,49
Місткість нематеріальних активів	0,0025	0,0008	-0,0017	-68,40

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» [9]

Висновки: Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг в 2024 році порівняно з 2023 роком зріс на 1225567 тис. грн або на 182,61%.

Середньорічна вартість основних засобів в 2024 році порівняно з 2023 роком зросла на 571333 тис. грн або на 55,88%.

Віддача основних засобів у 2024 році склала 1,19 грн. У цілому показник віддачі означає, що кожна гривня, вкладена в основні засоби підприємства,

принесла в 2024 році 1,19 грн виручки від реалізації робіт, послуг. У 2023 році віддача основних засобів складала 0,66 грн, тобто зростання віддачі основних засобів в звітному 2024 році, порівняно з 2023 роком, склало 0,53 грн.

Місткість основних засобів у 2024 році склала 0,84 грн, у 2023 році – 1,52 грн, це означає, що для отримання 1 гривні виручки від реалізації робіт, послуг підприємство використовує 0,84 грн середньорічної вартості основних засобів в 2024 році і 1,52 грн в 2023 році.

Середньорічна вартість інвестиційної нерухомості в 2024 році порівняно з 2023 роком зросла на 5236 тис. грн або на 5,07%.

Віддача інвестиційної нерухомості у 2024 році склала 17,47 грн, що означає, що кожна гривня, вкладена в інвестиційну нерухомість підприємства, принесла в 2024 році 17,47 грн виручки від реалізації робіт, послуг. У 2023 році віддача інвестиційної нерухомості складала 6,5 грн, тобто зростання віддачі інвестиційної нерухомості в 2024 році, порівняно з 2023 роком, склало 6,5 грн.

Місткість інвестиційної нерухомості у 2024 році склала 0,06 грн, у 2023 році – 0,15 грн, це означає, що для отримання 1 гривні виручки від реалізації робіт, послуг підприємство використовує 0,06 грн середньорічної вартості інвестиційної нерухомості в 2024 році і 0,15 грн в 2023 році. Таким чином зменшення місткості інвестиційної нерухомості в звітному році порівняно з попереднім роком склало 0,1 грн.

Середньорічна вартість нематеріальних активів в 2024 році порівняно з 2023 роком зменшилась на 179 тис. грн або на 10,71%.

Віддача нематеріальних активів у 2024 році склала 1270,4 грн.

У цілому показник віддачі означає, що кожна гривня, вкладена в нематеріальні активи підприємства, принесла в 2024 році 1270,4 грн виручки від реалізації робіт, послуг.

У 2023 році віддача нематеріальних активів складала 401,4 грн, тобто зростання віддачі нематеріальних активів в звітному 2024 році, порівняно з 2023 роком, склало 869 грн.

Місткість нематеріальних активів у 2024 році склала 0,0008 грн, у 2023 році – 0,0025 грн, це означає, що для отримання 1 гривні виручки від реалізації робіт, послуг підприємство використовує 0,0008 грн середньорічної вартості нематеріальних активів у 2024 році і 0,0025 грн в 2023 році.

Таким чином місткість нематеріальних активів у 2024 році порівняно з 2023 роком зменшилась на 0,0017 грн.

Висновки до розділу 3

На підставі дослідження питань аудиту і аналізу необоротних активів було встановлено що:

1. Основною метою аудиту необоротних активів є підтвердження інформації щодо основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів та інших необоротних активів як статей фінансової звітності на відповідність вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності (або НП(С)БО) з урахуванням застосованої Концептуальної основи.

2. До складу завдань з аудиту необоротних активів відносяться: ознайомлення з обліковою політикою щодо основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, перевірка правильності відображення операцій з надходження, вибуття, нарахування амортизації тощо стосовно необоротних активів; перевірка повноти відображення розкриття інформації в фінансовій звітності та інші.

3. На підставі проведеного аналізу технічного стану основних засобів розраховано коефіцієнт зношеності основних засобів, який у 2024 році склав 39,8%, у 2023 році – 38,7%, таким чином протягом звітного року коефіцієнт зношеності основних засобів збільшився на 1,1%.

4. За результатами аналізу руху основних засобів встановлено, що первісна вартість основних засобів в 2024 році порівняно з 2023 роком зросла на 189330 тис. грн або на 7,482%.

За результатами аналізу руху інвестиційної нерухомості встановлено, що первісна вартість інвестиційної нерухомості в 2024 році порівняно з 2023 роком зросла на 465 тис. грн або на 0,766%.

За результатами аналізу руху нематеріальних активів встановлено, що первісна вартість нематеріальних активів в 2024 році порівняно з 2023 роком зменшилась на 181 тис. грн або на 5,972%.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження діючої системи обліку, аналізу і аудиту необоротних активів можна зробити такі основні висновки:

1. Базою дослідження необоротних активів в роботі обрано ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ».

Основний КВЕД підприємства – це 52.22 «Допоміжне обслуговування водного транспорту». Підприємством забезпечується надання послуг в морському порту, а також встановлення єдиного порядку експлуатації об'єктів портової інфраструктури м. Чорноморськ.

2. На підставі проведеного аналізу встановлено, що протягом 2024 року відбулося суттєве зростання вартості необоротних активів, зокрема, основних засобів, а також активів в цілому. Також відбулося зростання власного капіталу підприємства. Причиною такої динаміки є те, що підприємство провело переоцінку основних засобів станом на кінець 2024 року відповідно до обраної моделі переоцінки в обліковій політиці. Одночасно відбулося зростання капіталу в дооцінках, який відображається у складі власного капіталу. Що стосується інших балансових статей, то станом на 31.12.2024 року відбулося зростання майже по всіх основних статтях активів – грошових коштах, дебіторській заборгованості, також відбулося зростання поточних зобов'язань порівняно з 31.12.2023 року.

3. Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг підприємства в 2024 році порівняно з 2023 роком зріс на 1225567 тис. грн або на 182,61%.

Середньорічна вартість основних засобів в 2024 році порівняно з 2023 роком зросла на 571333 тис. грн або на 55,88%. За результатами аналізу ефективності використання основних засобів було встановлено, що віддача основних засобів у 2024 році склала 1,19 грн, тобто кожна гривня, вкладена в основні засоби підприємства, принесла в 2024 році 1,19 грн виручки від реалізації робіт, послуг. Зростання віддачі основних засобів в 2024 році, порівняно з 2023 роком, склало 0,53 грн.

Місткість основних засобів у 2024 році склала 0,84 грн, отже, для отримання 1 гривні виручки від реалізації робіт, послуг підприємство використовує 0,84 грн середньорічної вартості основних засобів в 2024 році і 1,52 грн в 2023 році.

Середньорічна вартість інвестиційної нерухомості в 2024 році порівняно з 2023 роком зросла на 5236 тис. грн або на 5,07%.

Віддача інвестиційної нерухомості у 2024 році склала 17,47 грн, що означає, що кожна гривня, вкладена в інвестиційну нерухомість підприємства, принесла в 2024 році 17,47 грн виручки від реалізації робіт, послуг. Зростання віддачі інвестиційної нерухомості в 2024 році, порівняно з 2023 роком, склало 6,5 грн.

Середньорічна вартість нематеріальних активів в 2024 році порівняно з 2023 роком зменшилась на 179 тис. грн або на 10,71%. Віддача нематеріальних активів у 2024 році склала 1270,4 грн. Зростання віддачі нематеріальних активів в звітному 2024 році, порівняно з 2023 роком, склало 869 грн.

4. На підставі аналізу технічного стану основних засобів встановлено, що коефіцієнт зношеності основних засобів у 2024 році склав 39,8%, у 2023 році – 38,7%, таким чином протягом звітного року коефіцієнт зношеності основних засобів збільшився на 1,1%. Відповідно, коефіцієнт придатності основних засобів зменшився на 1,1%.

Аналіз технічного стану інвестиційної нерухомості показав, що коефіцієнт зношеності у 2024 році склав 11,8%, у 2023 році – 10,1%, таким чином коефіцієнт зношеності в звітному році збільшився на 1,7%, а коефіцієнт придатності зменшився на 1,7%.

Аналіз стану нематеріальних активів довів, що коефіцієнт зношеності нематеріальних активів в 2024 році склав 80,5%, у 2023 році – 69,1%, тобто протягом звітного року коефіцієнт зношеності збільшився на 11,47%, а коефіцієнт придатності – зменшився на 11,47%.

5. Облік більшої частини основних засобів на підприємстві ведеться за історичною собівартістю за вирахуванням накопиченого зносу (амортизації) і резервів на знецінення, якщо це необхідно.

3 січня 2023 року підприємство змінило облікову політику і передбачило подальшу оцінку такої групи основних засобів, як «Будинки і споруди» за моделлю переоцінки. При тому передбачено, що переоцінки проводяться з достатньою регулярністю, у випадку, якщо балансова вартість об'єкта суттєво відрізняється від справедливої вартості.

Витрати на ремонт та технічне обслуговування визнаються витратами діяльності по мірі їх виникнення, а витрати на заміну значних компонентів капіталізується з подальшим списанням вартості заміненого компоненту.

Об'єкти основних засобів, отримані безоплатно, оцінюються за справедливою вартістю, яка оцінюється за ринковою вартістю або за вартістю аналогічних активів.

Амортизація основних засобів нараховується за лінійним методом. Строки корисного використання визначає комісія по обліку необоротних активів для кожного об'єкта індивідуально при введенні в експлуатацію.

Фінансова звітність за 2024 рік містить відображення втрат від зменшення корисності основних засобів, які постраждали в результаті обстрілу, що мав місце в липні 2024 року.

6. Інвестиційна нерухомість підприємства представлена нерухомістю (земельними ділянками, спорудами, будівлями, їх частинами тощо), які утримуються для здачі в оренду з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу, або одночасного досягнення обох цих цілей.

Підприємство використовує для обліку інвестиційної нерухомості модель обліку за первісною вартістю (собівартістю) за вирахуванням накопиченого зносу (амортизації) і резерву під знецінення, за наявності.

Для нарахування амортизації інвестиційної нерухомості підприємство також застосовує прямолінійний метод.

7. Підприємство використовує такі групи нематеріальних активів:

- права користування майном;
- авторське право та суміжні з ним права;
- інші нематеріальні активи.

Патенти та ліцензії придбані на термін більше одного року визнаються у фінансовій звітності в якості нематеріальних активів.

Технічна документація, яка отримана разом з нематеріальними активами, відноситься до вартості таких нематеріальних активів, і списується в момент списання відповідних нематеріальних активів.

Витрати на науково-технічне забезпечення господарської діяльності підприємства визнаються витратами звітного періоду в момент їх виникнення.

Витрати на виготовлення веб-сайтів, що рекламують діяльність підприємства, відображаються у складі витрат на збут, і не капіталізуються як нематеріальні активи відповідно до вимог МСБО 38.

8. При виконанні роботи була проведена оцінка системи внутрішнього контролю необоротних активів на підприємстві і було з'ясовано, що підприємством створено якісне контрольне середовище, розроблені регламенти контрольних дій для перевірки процедур обліку необоротних активів, здійснюється управління ризиками та тестування всіх господарських операцій щодо основних засобів, інвестиційної нерухомості і нематеріальних активів.

9. При дослідженні системи обліку необоротних активів у ДП «Морський торговельний порт» були виявлені певні слабкі місця облікової політики підприємства, які в цілому впливають на якість фінансової звітності в частині необоротних активів.

До числа таких аспектів відносяться:

1) Підприємством обрано модель обліку за первісною вартістю (фактичною собівартістю) за вирахуванням накопиченого зносу (амортизації) і збитків від знецінення (при їх наявності) на дату балансу для інвестиційної нерухомості.

Водночас, відповідно до вимог МСБО 40 основною моделлю обліку для інвестиційної нерухомості є модель справедливої вартості, яка передбачає оцінку об'єктів інвестиційної нерухомості на підставі справедливої вартості, що найчастіше базується на ринковому рівні.

Використання моделі первісної вартості для інвестиційної нерухомості дозволяється вимогами МСБО 40 в якості альтернативи в тому випадку, коли неможливо визначити справедливую вартість.

Але для інвестиційної нерухомості є можливість визначити справедливую вартість на підставі даних активного ринку, тому використання первісної вартості для неї є недоречним.

Отже, в якості рекомендацій з поліпшення облікової політики інвестиційної нерухомості і відповідно її обліку можна запропонувати зміну моделі обліку з первісної на справедливую вартість.

Також слід звернути увагу, що у випадку застосування моделі собівартості для оцінки інвестиційної нерухомості підприємство зобов'язано розкривати у Примітках до фінансової звітності справедливую вартість інвестиційної нерухомості. Підприємство таке розкриття не робило, а отже, порушило вимоги МСБО 40.

Для усунення відповідного недоліку доречно запропонувати підприємству підсилити контроль за формуванням Приміток до фінансової звітності в частині інвестиційної нерухомості і забезпечити розкриття інформації про справедливую вартість, якщо підприємство не змінить існуючу модель обліку інвестиційної нерухомості.

2) На підставі проведеного аудиту фінансової звітності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» були виявлені такі основні викривлення:

- Як визначено в п.3.1 розділу 3 Облікової політики для групи «Будинки та споруди» передбачено застосовувати модель переоціненої вартості. В процесі застосування цієї моделі була проведена оцінка частини об'єктів цієї групи станом на 31.12.2022 року із залученням професійного оцінщика. При

тому іншу частину об'єктів цієї групи було оцінено станом на 31.12.2023 року із залученням того ж оцінщика.

У 2023 році аудитором було модифіковано думку незалежного аудитора відносно достовірності справедливої вартості об'єктів основних засобів станом на 31.12.2022 року та 31.12.2023 року.

У 2024 році переоцінка будинків і споруд не здійснювалась. Відповідно, результати раніше проведених переоцінок ніяк не коригувались. Це дозволяє зробити висновок про некоректність оцінки будинків і споруд підприємства.

Також за наявності зовнішніх і внутрішніх ознак зменшення корисності Підприємством станом на 31.12.2024 року не проводився тест на знецінення, вартість очікуваного відшкодування основних засобів не визначалась.

У зв'язку з цим не має можливості оцінити вплив неналежного оцінювання групи «Будинки та споруди» та зменшення корисності на балансову вартість статті «Основні засоби» Балансу (Звіту про фінансовий стан) на 31.12.2024 року.

Для усунення відповідного недоліку підприємству необхідно організувати залучення незалежного оцінювача і провести експертну оцінку групи «Будинки і споруди».

На підставі отриманої експертної оцінки станом на дату звітності має бути проведена переоцінка будинків і споруд, у випадку, якщо балансова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості.

Також підприємство має провести тест на зменшення корисності необоротних активів для всіх груп об'єктів необоротних активів, враховуючи, що в умовах воєнних дій в Україні і постійних обстрілів та руйнувань портової інфраструктури, майже для всіх необоротних активів актуальним є питання можливого знецінення.

За результатами тестування на предмет знецінення мають бути визнані втрати від зменшення корисності, якщо балансова вартість необоротних активів опиниться вище справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж або цінності використання.

Втрати від зменшення корисності мають бути відображені у складі витрат діяльності по всіх об'єктах необоротних активів, крім будинків і споруд, за якими втрати від зменшення корисності мають відкоригувати суму дооцінки активів у складі власного капіталу підприємства.

Практичне впровадження запропонованих рекомендацій поліпшення облікової політики і діючої системи обліку необоротних активів дозволить їх поліпшити і запобігти виникненню застережень при проведенні аудиту з наведених вище причин.

Список використаних джерел

1. Андрушкевич Н.В., Журба О.А., Буфан І.М. Оцінка інвестиційної вартості об'єктів та фактори, що на неї впливають. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 66. URL : DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-66-91> (дата звернення: 10.11.2025).
2. Бездушна Ю.С. Застосування моделей собівартості та справедливої вартості активів у фінансовій звітності: міжнародні та національні підходи. *Облік і фінанси АПК: науково-освітній портал*. URL : <https://magazine.faaf.org.ua/zastosuvannya-modeley-sobivartosti-ta-spravedlivoi-vartosti-aktiviv-u-finansoviy-zvitnosti-mizhnarodni-ta-nacionalni-pidhodi.html> (дата звернення: 10.11.2025).
3. Брадул О.М., Буркова Л.А., Шепелюк В.А. Податкові аспекти амортизаційної політики. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2021. № 3 (63). URL : DOI: 10.31732/2663-2209-2021-63-61-67 (дата звернення: 10.11.2025).
4. Бурденко І.М. Методологічні основи обліку інвестиційної нерухомості. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. 2020. Вип. 28. URL : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/pprbsu/2010_28/10_28_03.pdf (дата звернення: 10.11.2025).
5. Бутнік-Сіверський О. Економіко-правовий погляд щодо розвитку обліку нематеріальних активів на шляху до неоекономіки. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2019. № 6. С. 109–122. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/31846/1/intangible%20assets.pdf> (дата звернення: 10.11.2025).
6. Бухгалтерський облік основних засобів: від придбання до вибуття. URL: <https://factor.academy/blog/buxgalterskij-oblik-osnovnix-zasobiv-vid-pridbannya-do-vibuttya/> (дата звернення 10.11.2025).

7. Валькова Н.В., Огнева А.М. Проблеми обліку інвестиційної нерухомості. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2018. № 4. С. 93-97.

8. Грибовська Ю.М. Облік нематеріальних активів відповідно до вимог міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 47. URL : DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-8> (дата звернення 10.11.2025).

9. ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»: офіційний сайт. 2025. URL : <https://seaport.com.ua/> (дата звернення 10.11.2025).

10. Іванченкова Л.В., Лагодієнко Н.В., Ужва А.М., Сєрова І.А. Теоретико-методичні аспекти обліку інвестиційної нерухомості. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. №2 (304), Том 1. С.211-216. [https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-304-2\(1\)-30](https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-304-2(1)-30) (дата звернення: 10.11.2025).

11. 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 10.11.2025).

12. 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 10.11.2025).

13. Луцька Н., Цюцяк І., Цюцяк А. Сутність основних засобів та аналіз ефективності їх використання в умовах цифрової трансформації. *Галицький економічний вісник*. 2024. No 6 (91). URL : https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2024.06. (дата звернення 10.11.2025).

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 10.11.2025).

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 10.11.2025).

16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2016_ukr_2024.pdf (дата звернення 10.11.2025).

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів». URL : https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2036_ukr_2024.pdf (дата звернення 10.11.2025).

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2038_ukr_2024.pdf (дата звернення 10.11.2025).

19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2040_ukr_2024.pdf (дата звернення 10.11.2025).

20. Міньковська, А. В., Шаповалов, Є. В., Іонова, К. О. (2023). Облік основних засобів: фінансовий та податковий аспекти. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2023. № 10. URL : <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-10-09-03> (дата звернення 10.11.2025).

21. 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 10.11.2025).

22. Нематеріальні активи у 2025 році: правила обліку та приклади застосування. Могол Альфа, 2024. URL : <https://www.mogol-alfa.com.ua/ua/buhgalterski-novini/nematerialni-aktivi-u-2025-roci/> (дата звернення 10.11.2025).

23. Овсюк Н.В., Лесько М.О. Облік нематеріальних активів згідно національних і міжнародних стандартів: шляхи вдосконалення. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 31. URL : DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-31-31> (дата звернення 10.11.2025).

24. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 10.11.2025).

25. Пономаренко І. О. МСФЗ на практиці: облік нематеріальних активів. Аудиторська фірма СІВ Аудит Консалтинг. URL: <http://www.cib-audit.com/press-center/novosti/msfz-na-praktici-oblik-nematerialnih-aktiviv.html> (дата звернення: 11.11.2025).

26. 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 10.11.2025).

27. 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 10.11.2025).

28. Чайка Т. Ю., Лошакова С. Є., Калашнік О. Ю. Розрахунок фондівіддачі за фінансовою звітністю України та сучасні тенденції її оцінки і аналізу. *Ефективна економіка*. 2018. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2018/33.pdf. (дата звернення: 10.11.2025).

29. 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.

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

31. IRYNA SHCHYRBA, NATALIYA LOKHANOVA, NATALIYA HOLIACHUK, VALENTYNA SHEVCHENKO, YEVHENIYA KARPENKO. THE IMPACT OF DIGITAL TECHNOLOGIES ON ACCOUNTING TRANSFORMATION (2025). *Journal of Theoretical and Applied Information Technology* 30th September 2025. Vol. 103. No. 18. <https://www.jatit.org/volumes/Vol103No18/3Vol103No18.pdf> (дата звернення: 10.11.2025).

32. Kraievskyi V.M., Skoryk M.O., Bohdan S.V., Hmyrya V.P. Coherence of accounting systems: transcendence of content and immunity of purpose. *Bulletin of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan*. Volume 2. Number 384 (2020). P. 176–184.

33. YouControl. Інформаційно-аналітична платформа. 2025. <https://youcontrol.com.ua/> (дата звернення: 10.11.2025).

ДОДАТКИ