

ПРОЦЕДУРНИЙ ПІДХІД ДО АУДИТУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

PROCEDURAL APPROACH TO AUDIT OF INVESTMENT REAL ESTATE

УДК 657.631.6

Комірна О.В.

к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту Київський національний торговельно-економічний університет

Міняйло В.П.

к.е.н., доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту Київський національний торговельно-економічний університет

Нежива М.О.

к.е.н., старший викладач кафедри фінансового аналізу та аудиту Київський національний торговельно-економічний університет

У статті розкриті етапи аудиту об'єктів інвестиційної нерухомості. Встановлено, що нині операції господарюючих суб'єктів з інвестиційною нерухомістю займають значну частку в сукупних операціях та потребують об'єктивної та незалежної оцінки правильності їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Аудиторська перевірка операцій з інвестиційною нерухомістю дає змогу об'єктивно та неупереджено визнати нерухомість інвестиційною, а також перевірити правильність облікового відображення цих операцій у бухгалтерському обліку та звітності підприємства. Основним завданням аудиту інвестиційної нерухомості є ретельна перевірка правильності визнання, оцінки, розкриття інформації у фінансовій звітності, інформації щодо інвестиційної нерухомості та її відповідності вимогам П(С)БО та МСФЗ. Досліджено питання перевірки облікової оцінки інвестиційної нерухомості. У статті наведені процедури аудиторської перевірки операцій з інвестиційною нерухомістю.

Ключові слова: інвестиційна нерухомість, процедури аудиту, основні засоби, оцінка.

В статье раскрыты этапы аудита объектов инвестиционной недвижимости.

Установлено, что на сегодняшний день операции хозяйствующих субъектов с инвестиционной недвижимостью занимают значительную долю в совокупных операциях и требуют объективной и независимой оценки правильности их отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Аудиторская проверка операций с инвестиционной недвижимостью позволяет объективно и беспристрастно признать недвижимость инвестиционной, а также проверить правильность учетного отражения данных операций в бухгалтерском учете и отчетности предприятия. Основной задачей аудита инвестиционной недвижимости является тщательная проверка правильности признания, оценки, раскрытия информации в финансовой отчетности, информации по инвестиционной недвижимости является тщательная проверка правильности признания, оценки, раскрытия информации в финансовой отчетности, информации по инвестиционной недвижимости и ее соответствие требованиям П(С)БУ и МСФО. Исследован вопрос проверки учетной оценки инвестиционной недвижимости. В статье приведены процедуры аудиторской проверки операций с инвестиционной недвижимостью.

Ключевые слова: инвестиционная недвижимость, процедуры аудита, основные средства, оценка.

The article outlines that operations with investment real estate of economic entities occupy a significant part in aggregate operations and require an objective and independent assessment of the correctness of their reflection in accounting. Investment resources, as financial resources, are formed and used by the enterprise for the solution of problems associated with the design, construction, development of business entities, that is, finance innovative activities of the enterprise. Audit of investment real estate transactions allows to objectively and impartially recognize investment property, as well as verify the correctness of the accounting reflection of these operations in the accounting and reporting of the enterprise. The purpose is to determine the mechanism for carrying out the audit of operations with investment property, the establishment of stages of audit, which will identify and identify violations in the accounting of investment property. The article focuses on the importance of research and disclosure of the investment property audit process as a set of information characterizing the essential properties and conditions of the process, as well as the relationship between its components, to reflect the sequence, purpose, objects of audit, the totality of audit evidence, methodology conducting an audit. The article discloses the stages of audit of objects of investment real estate. It is established that for today, transactions of economic entities with investment real estate occupy a significant share in total operations and require an objective and independent assessment of the correctness of their presentation in accounting and financial reporting. The main objective of the audit of investment property is the thorough examination of the correctness of recognition, measurement, disclosure in the financial statements, information on investment property and its compliance with the requirements of P(C)BO and IFRS. The question of checking the accounting estimation of investment real estate is investigated. The article outlines the procedures for auditing investment property investment operations.

Key words: investment property, audit procedures, fixed assets, estimation.

Постановка проблеми. Сучасний стан розвитку економіки України характеризується значними змінами бізнес-процесів, а також стрімким розвитком використання нерухомості не для власних господарських потреб, а для передачі її в оренду з метою збільшення власного капіталу. Нині операції господарюючих суб'єктів з інвестиційною нерухомістю займають значну частку в сукупних операціях та потребують об'єктивної та незалежної оцінки правильності їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Саме аудиторська перевірка операцій з інвестиційною нерухомістю дає змогу об'єктивно та неупереджено визнати нерухомість інвестиційною, а також перевірити правильність облікового відображення цих операцій у бухгалтерському обліку та звітності підприємства.

Нині багато питань у цій сфері залишаються не досить розкритими та потребують подальшого дослідження. Зокрема, це стосується орга-

нізаційно-методичного забезпечення аудиту інвестиційної нерухомості, процедур здійснення аудиторської перевірки операцій з інвестиційною нерухомістю. Практична значущість вказаних проблем і необхідність їх дослідження визначили вибір теми і мету статті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Важливими дослідженнями вітчизняної практики є роботи щодо організації і методики аудиту М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.М. Давидова, Н.І. Дорош, Л.П. Кулаковської, К.О. Назарової, Ю.В. Пічи, О.А. Петрик, О.Ю. Редька, В.С. Рудницького, В.О. Шевчука, Б.Ф. Усача та ін. У наукових публікаціях вітчизняних науковців недостатня увага приділяється питанням планування та проведення аудиторської перевірки, особливостям здійснення аудиту інвестиційної нерухомості. Нині відсутня самостійна методика аудиторської перевірки інвестиційної нерухомості, яка б розкривала

всі особливості і специфіку процедур та інструментів здійснення такого аудиту. Тому важливим є дослідження та розкриття процесу аудиту інвестиційної нерухомості як сукупності інформації, що характеризує істотні властивості і стани процесу, а також взаємозв'язок між його складниками, для відображення послідовності, мети, об'єктів аудиту, сукупності аудиторських доказів, методики проведення аудиту тощо.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення механізму здійснення аудиторської перевірки операцій з інвестиційною нерухомістю, встановлення етапів аудиту, що дасть змогу ідентифікувати та виявити порушення в обліку інвестиційної нерухомості.

Викладення основного матеріалу дослідження. Інвестиційні ресурси як фінансові формуються й використовуються підприємством для вирішення проблем, пов'язаних із процесами проектування, будівництва, розвитку суб'єктів підприємницької діяльності, тобто фінансують інноваційну діяльність підприємства. Інвестиція – надзвичайно важливий ресурс, який дає можливість суб'єктам забезпечувати свій розвиток, конкурентоздатність, стабільність на ринку, а також захищає від збиткових результатів діяльності та впливу негативних економічних процесів, що відбуваються в країні [1, с. 156]. Інвестиції є вкладенням майнових цінностей у необоротні активи (матеріальні та нематеріальні) та активи, які утримуються підприємством із метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора (економічних або позаекономічних) [2, с. 68].

Рішення про інвестиції завжди справляють великий вплив на майбутнє, а тому мають бути ретельно обміркованими. Для прийняття рішень стосовно деяких інвестицій необхідно розуміти саму сутність фінансових інвестицій, ретельно вивчити їх облік. У зв'язку з цим важливо мати відпрацьовану методику, яка б давала змогу здійснювати єдиний підхід до підготовки інвестиційних пропозицій і прийняття ефективних інвестиційних рішень [3, с. 250].

Інформація про операції з інвестиційною нерухомістю є суттєвою у фінансовій звітності суб'єкта господарювання як із вартісної позиції, так і з позиції здійснення впливу на діяльність підприємства і її результати в звітному періоді, а також із позиції можливості здійснювати вплив на безперервність діяльності в наступних звітних періодах, тобто в довгостроковій перспективі. З цієї причини пропуск аудитором під час аудиторської перевірки будь-якого спотворення інформації у фінансовій звітності про операції з інвестиційною нерухомістю може мати негативні наслідки [4].

Основним завданням аудиту інвестиційної нерухомості є ретельна перевірка правильності визнання, оцінки, розкриття інформації у фінансовій звітності, інформації щодо інвестиційної нерухомості та її відповідності вимогам П(С)БО та МСФЗ.

Послідовність проведення аудиту інвестиційної нерухомості можна відобразити таким чином (рис. 1).

Методологічні засади бухгалтерського обліку об'єктів, віднесених до інвестиційної нерухомості, регламентується П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [5], згідно з яким інвестиційною нерухомістю

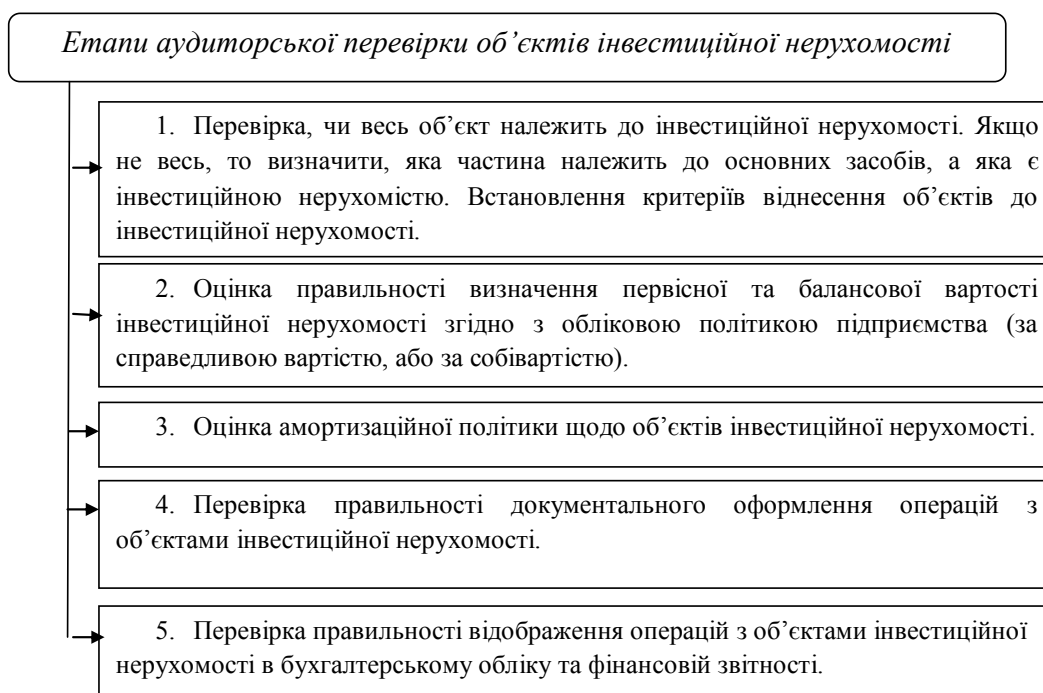


Рис. 1. Етапи аудиту об'єктів інвестиційної нерухомості

визнається насамперед нерухомість, як власна, так і орендована на умовах фінансової оренди, що утримується підприємством з метою передачі в оренду та отримання орендних платежів. Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо є ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, і її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Отже, основною метою володіння підприємством інвестиційною нерухомістю є отримання орендної плати або збільшення капіталу компанії.

Мета аудиту операцій з інвестиційною нерухомістю відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [6] полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо операцій з інвестиційною нерухомістю.

Таким чином, під час аудиторської перевірки необхідно оцінити, з якою метою суб'єкт господарювання утримує нерухомість для подальшого використання. Рішення про подальше призначення нерухомості приймає саме підприємство, виходячи з конкретних обставин, на основі своїх бізнес-процесів.

Насамперед аудитор має впевнитися в тому, що об'єкт, який підлягає перевірці, належить до інвестиційної нерухомості. Так, класифікувати як інвестиційну можна лише ту нерухомість, що здається у фінансову оренду. Також необхідно врахувати, що відповідно до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [7], якщо приміщення здається в оренду разом з обладнанням і меблями, то всі ці об'єкти включаються до одного об'єкта інвестиційної нерухомості, а не враховуються окремими об'єктами основних засобів.

Під час перевірки аудитор має застосувати відповідні аудиторські процедури, які дадуть змогу визначити правильність облікової оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості відповідно до облікової політики підприємства та чинного законодавства.

Щоб визначити, чи відповідає нерухомість вимогам визначення інвестиційної нерухомості, аудитор повинен перевірити, чи є у суб'єкта господарювання розроблені критерії для послідовного застосування цього судження та чи зазначені ці критерії в наказі про облікову політику підприємства. Також необхідно перевірити, чи відображені ці критерії у примітках до річної фінансової звітності [5].

Якщо, на думку аудитора, нерухомість, яка перевіряється, може бути віднесена як до операційної, так і до інвестиційної нерухомості, аудитор має перевірити, чи підприємство розробило критерії ознак щодо розмежування об'єкта основних

засобів та прописало це в обліковій політиці підприємства.

Загалом на етапі планування аудиторської перевірки аудитор необхідно ознайомитися з положеннями облікової політики підприємства та встановити правильність її формування відповідно до чинного законодавства.

Загалом придбані та (або) створені об'єкти інвестиційної нерухомості мають зараховуватися на баланс підприємства за первісною вартістю. При цьому спосіб надходження цієї нерухомості (придбання, створення, переведення з операційної нерухомості або запасів, одержання у фінансову оренду) ніякого значення не має. Аудитор має зважати на те, що та інвестиційна нерухомість, яка придбана на основі позики, має відображатися в бухгалтерському обліку за первісною вартістю, яка відповідає договірній вартості.

На дату балансу інвестиційна нерухомість може відображатися за одним із двох методів, внесених до облікової політики підприємства, а саме:

- за первісною вартістю;
- за справедливою вартістю.

Тобто під час аудиторської перевірки облікового відображення інвестиційної нерухомості на дату балансу аудитор має перевірити правильність визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості, якщо остання обліковується за ринковою вартістю, а також перевірити правильність нарахування амортизації, якщо інвестиційна нерухомість обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення, що визнаються відповідно до П(С)БО 28 [8] (рис. 2).

Якщо на баланс зараховано інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, то останню необхідно переглядати на кожну дату балансу.

Перевіряючи правильність визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості, необхідно враховувати наявність активного ринку на схожі об'єкти інвестиційної нерухомості, які знаходяться в тій самій місцевості, в подібному стані, за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на інвестиційну нерухомість її справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до п. 11 – 14 П(С)БО 28 [8], п. 21 П(С)БО 32 [5].

Оскільки оцінка інвестиційної нерухомості проводиться на дату балансу, то її вартість слід переглядати на цю дату.

Під час перевірки необхідно враховувати відмінність між обліком переоцінки операційної та інвестиційної нерухомості. Так, сума дооцінки залишкової вартості об'єкта операційної нерухо-

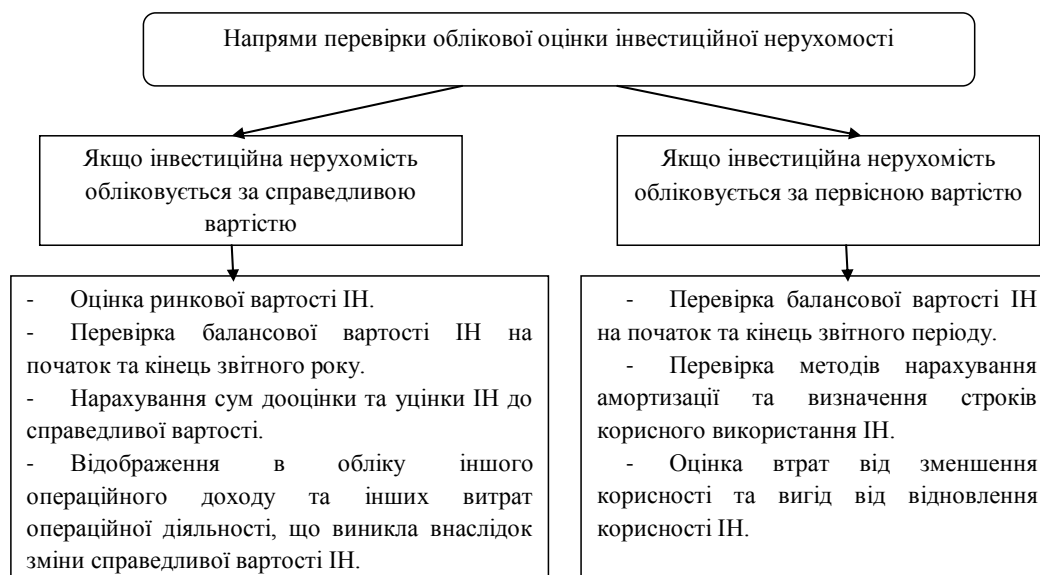


Рис. 2. Перевірка облікової оцінки інвестиційної нерухомості (ІН)

мості включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу інших витрат звичайної діяльності, тоді як сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності.

Наступним етапом аудиту є перевірка правильності документального оформлення операцій з інвестиційною нерухомістю. Щодо документального оформлення операцій з інвестиційною нерухомістю, то їх рух відображається тими самими первинними документами, що й операції з основними засобами. Також на аудиторську оцінку значний вплив має наявність на підприємстві графіку документообігу та переліку первинних документів з обліку інвестиційної нерухомості.

Так, під час проведення аудиторської перевірки аудиторам слід перевірити, на яких умовах були заключні договори щодо операцій з інвестиційною нерухомістю, а також встановити вчасність сплати орендних платежів за користування об'єктами інвестиційної нерухомості.

Одним із важливих питань під час аудиту операцій з інвестиційною нерухомістю є оцінка правильності нарахування амортизаційних відрахувань у податковому обліку. Загалом, згідно з Податковим кодексом, підприємство самостійно прописує в Наказі про облікову політику прийнятий метод нарахування амортизації інвестиційної нерухомості.

Так, якщо в обліковій політиці зазначено, що інвестиційна нерухомість буде оцінюватися за справедливою вартістю, то амортизація на такі об'єкти не буде нараховуватися. За умови облікової оцінки інвестиційної нерухомості за первісною вартістю (собівартістю) підприємство має обґрун-

тувати в примітках до фінансової звітності обраний метод нарахування амортизації з поясненням причин, що спонукало підприємство вибрати цей метод.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, операції з інвестиційною нерухомістю суб'єктів господарювання займають значну частку в сукупних операціях та потребують об'єктивної і незалежної оцінки правильності їх відображення в обліку. Саме аудиторська перевірка операцій з інвестиційною нерухомістю дає змогу об'єктивно та неупереджено визнати нерухомість інвестиційною, а також перевірити правильність облікового відображення цих операцій у бухгалтерському обліку та звітності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Крупельницька І.Г., Сегеда С.А. Проблеми організації контролю та аудиту інвестиційних ресурсів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент.* 2016. № 22. С. 156-160.
2. Нестеренко І.В. Актуальні проблеми обліку та аудиту інвестиційної діяльності підприємства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг.* 2011. № 2. С. 61–68.
3. Галченко А.С. Методичні аспекти аналізу та аудиту інвестиційної діяльності. *Фінанси, облік і аудит.* 2011. № 18. С. 245–251.
4. Міронова О. Значення виконання документування процедур внутрішнього контролю якості при аудиті операцій з інвестиційною нерухомістю. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць.* 2014. № 3. С. 247–249.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007

№ 779. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07> (дата звернення: 28.02.2019).

6. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2015 Edition. Volume I. New York: International Federation of Accountants. 2016. 1249 p.

7. МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026 (дата звернення: 28.02.2019).

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (дата звернення: 28.02.2019).

REFERENCES:

1. Krupelnitska I.G., Segeda S.A. (2016) Problemi organizatsiyi kontrolyu ta auditu investitsiynih resursiv [Problems of organization of control and audit of investment resources]. *Naukoviy visnik Mizhnarodnogo гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. vol. 22. pp. 156–160.

2. Nesterenko I.V. (2011) Aktualni problemi obliku ta auditu investitsiyanoi diyalnosti pidpriemstva [Actual problems of accounting and audit of investment activity of the enterprise]. *Ekonomichna strategiya i perspektivi rozvitku sferi torgivli ta poslug*. vol. 2. pp. 61–68.

3. Gapchenko A.S. (2011) Metodichni aspekti analizu ta auditu investitsiyanoi diyalnosti [Methodological aspects of analysis and audit of investment activity]. *Finansi, oblik i audit*. vol. 18. pp. 245–251.

4. Mironova O. (2014) Znachennya vikonannya dokumentuvannya protsedur vnutrishnogo kontrolyu yakosti pri auditu operatsiy z investitsiyou neruhomistyu [The value of documenting the procedures for internal quality control in the audit of operations with investment real estate]. *Institut buhgalterskogo obliku, kontrol ta analiz v umovah globalizatsiyi: mizhnar. zbirnik naukovih prats*. vol. 3. pp. 247–249.

5. Polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku 32 «Investitsiyana neruhomist», zatverdzeniy nakazom Ministerstva finansiv Ukrayini vid 02.07.2007 № 779. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07> (accessed 28 February 2019).

6. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements (2016) vol. I. 1249 p.

7. MSBO 40 «Investitsiyana neruhomist». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026 (accessed 28 February 2019).

8. Polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku 28 «Zmenshennya korisnosti aktiviv», zatverdzeniy nakazom Ministerstva finansiv Ukrayini vid 24.12.2004 № 817. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (accessed 28 February 2019).

Komirna Olga

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Financial Analysis and Audit
Kyiv National University of Trade and Economics

Miniailo Viktoriia

Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Financial Analysis and Audit
Kyiv National University of Trade and Economics

Nezhyva Mariia

Candidate of Economic Sciences,
Senior Instructor at Department of Financial Analysis and Audit
Kyiv National University of Trade and Economics

PROCEDURAL APPROACH TO AUDIT OF INVESTMENT REAL ESTATE

There is no independent method of audit of investment property, which would disclose all the peculiarities and specificities of the procedures and instruments for carrying out such an audit. Therefore, it is important to study and disclose the investment property audit process as a set of information characterizing the essential properties and processes of the process, as well as the relationship between its components, to reflect the sequence, purpose, audit objects, the totality of audit evidence, and the methodology for conducting an audit.

The purpose of the article. The aim is to determine the mechanism for carrying out the audit of investment property investment operations, the establishment of audit stages, which will identify and identify violations in the accounting of investment real estate.

Results. Information on transactions with investment property is material in the entity's financial statements from both the value position and the position of exercising influence on the activity of the enterprise and its results in the reporting period, as well as from the position of possibility to influence the continuity of operations in subsequent reporting periods, that is, in the long run. For this reason, the auditor's passage during the audit of any distortion of information in the financial statements of operations with investment property may have negative consequences. The main objective of the audit of investment property is the thorough examination of the correctness of recognition, measurement, disclosure in the financial statements, information on investment property and its compliance with the requirements of P(C)BO and IFRS. Stages of the audit of investment property objects: verification of whether the whole object relates to investment property; assessment of the correctness of the determination of the initial and carrying value of investment property in accordance with the accounting policies of the enterprise; assessment of depreciation policy for investment property objects; verification of the correctness of documentary registration of operations with objects of investment real estate; verification of the correctness of the operations with objects of investment real estate in accounting and financial reporting.

Practical implications. Operations with investment property of economic entities occupy a significant share in aggregate operations and require an objective and independent assessment of the correctness of their reflection in accounting. It is the audit of investment property transactions that allows the objective and impartial recognition of investment property, as well as the accuracy of the accounting reflection of these transactions in accounting and reporting.

Value/originality. The article discloses the stages of audit of objects of investment real estate. It is established that for today, transactions of economic entities with investment real estate occupy a significant share in total operations and require an objective and independent assessment of the correctness of their presentation in accounting and financial reporting. The main objective of the audit of investment property is the thorough examination of the correctness of recognition, measurement, disclosure in the financial statements, information on investment property and its compliance with the requirements of P(C)BO and IFRS. The question of checking the accounting estimation of investment real estate is investigated. The article outlines the procedures for auditing investment property investment operations.