

УДК 657

Кругла Н.М., к.е.н., доцент

ДВНЗ «Криворізький національний університет»

## **ПИТАННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ, СКЛАДЕНОЇ ЗА МСФЗ**

Розглянуто питання обліку та проведення аудиту інвестиційної нерухомості, а також розкриття інформації в примітках до річної фінансової звітності, складеній за МСФЗ. Розроблено програму проведення аудиту інвестиційної нерухомості.

Ключові слова: аудит, інвестиційна нерухомість, програма аудиту, фінансова звітність.

Krugla N.

## **ISSUES OF ACCOUNTING AND AUDIT OF INVESTMENT PROPERTIES AND INFORMATION DISCLOSURE IN FINANCIAL STATEMENTS, PREPARED UNDER IFRS**

The issues of investment properties accounting and auditing are studied, as well as information disclosure in the notes on the annual accounts prepared under IFRS are analyzed. A programme of carrying out investment properties audit is worked out.

Keywords: audit, audit programme, investment property, financial reporting.

Круглая Н.Н.

## **ВОПРОСЫ УЧЕТА И АУДИТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ ПО МСФО**

Рассмотрены вопросы учета и аудита инвестиционной недвижимости, а также раскрытие информации в примечаниях к годовой финансовой отчетности, составленной по МСФО. Разработана программа проведения аудита инвестиционной недвижимости.

Ключевые слова: аудит, инвестиционная недвижимость, программа аудита, финансовая отчетность.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Першочерговим завданням національної зовнішньої і внутрішньої**

---

*Кругла Н.М.*

політики України в теперішній час є вхід України в європейський економічний і правовий простір. В цих умовах все більше визначаються необхідність забезпечення потреб інвесторів в отриманні достовірної інформації про фінансовий стан українських підприємств. Отже, дослідження порядку проведення аудиту фінансової звітності складеної за МСФЗ може допомогти практикуючим аудиторам збільшити довіру до їх висновків, а тому і є актуальним.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Окремі теоретичні, методичні та практичні проблеми обліку та аудиту фінансової звітності досліджено українськими вченими: Ф.Ф.Бутинцем, С.Ф.Головим, М.Т.Білухою, О.Ю. Редько, С.Я.Зубілевич, В.М.Пархоменко, В.В.Сопко, та ін.

**Цілі статті.** Метою публікації є розкриття особливостей питань обліку і проведення аудиту інвестиційної нерухомості та повноти і достовірності розкриття цієї інформації у примітках до річної фінансової звітності, складеної за вимогами МСФЗ.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих результатів.** Проведення аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ є дуже актуальним на теперішній час тому, що велика кількість підприємств, які підлягають обов'язковому аудиту, повинні складати фінансову звітність за вимогами МСФЗ.

Одним з важливіших питань аудиту фінансової звітності складеної за МСФЗ, є аудит розкриття інформації суб'єктами господарювання. Розглянемо аудит обліку інвестиційної нерухомості та розкриття даного питання у фінансовій звітності.

Якщо суб'єкт господарювання веде бухгалтерський облік та складає фінансову звітність за МСФЗ то, методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та розкриття інформації про неї визначає МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» (далі – МСБО 40), згідно з яким, інвестиційна нерухомість – це нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг, чи для адміністративних цілей, або продажу в звичайному ході діяльності.

Інвестиційна нерухомість утримується з метою отримання орендної плати або збільшення капіталу, або в їх поєднанні. Відрізняє інвестиційну нерухомість від нерухомості, зайнятої власником те, що інвестиційна нерухомість генерує грошові потоки в значній мірі незалежно від інших активів, утримуваних суб'єктом господарювання.

Основним завданням аудиту інвестиційної нерухомості є ретельна перевірка правильності визнання, оцінки, розкриття інформації у фінансовій звітності інформації щодо інвестиційної нерухомості та її відповідність вимогам МСФЗ.

Починати проведення аудиту слід зі складання програми аудиту яка обов'язково повинна включати наступні питання:

1. Вивчення наказу про облікову політику:

– встановлення наявності наказу про облікову політику;

– вивчення відповідності прийнятої облікової політики вимогам МСБО та МСФЗ.

2. Перевірка визнання активом об'єктів інвестиційної нерухомості відповідно вимогам МСБО 40:

– перевірка складу об'єктів інвестиційної нерухомості;

– перевірка визнання об'єктів нерухомості інвестиційною нерухомістю у випадках часткового використання їх для потреб виробництва товарів (надання послуг, в адміністративних цілях), а частково здачі в оренду;

– перевірка відповідності вимогам МСБО 40 та облікової політики визнання об'єктами інвестиційної нерухомості у випадках надання допоміжних послуг клієнтами, що орендують нерухомість, та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності;

– перевірка визнання і відображення в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності інформації про нерухомість, яка надається материнському чи дочірньому підприємству в оренду.

3. Перевірка оцінки інвестиційної нерухомості при визнанні та після її визнання:

– перевірка правильності визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості;

– перевірка правильності визначення подальшої оцінки інвестиційної нерухомості, відповідність цієї оцінки обраної обліковій політиці та розкриттю у фінансовій звітності.

4. Перевірка фінансових результатів від відображення операцій з інвестиційною нерухомістю:

– перевірка правильності визнання та своєчасності відображення

у фінансовій звітності прибутку чи збитку від зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості;

- перевірка правильності документального оформлення переведення до інвестиційної нерухомості (або з інвестиційної нерухомості) та вибуття об'єктів нерухомості;

- перевірка правильності визначення та відображення у фінансовій звітності фінансових результатів від вибуття або ліквідації об'єктів інвестиційної нерухомості.

5. Перевірка правильності ведення аналітичного і синтетичного обліку інвестиційної нерухомості.

6. Формування пакета документів, які передаються іншим аудиторам для подальшого аналізу і обробки.

7. Складання аудиторського звіту і подання його спільно з робочою документацією керівнику групи.

При перевірці складу інвестиційної нерухомості аудитору слід пам'ятати, що об'єктами інвестиційної нерухомості згідно МСБО 40 є:

- земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності;

- земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання (якщо суб'єкт господарювання ще не визначив, чи він буде використовувати землю як нерухомість, зайняту власником, чи для короткострокового продажу під час звичайної діяльності, тоді вважається, що земля утримується для збільшення капіталу);

- будівля, яка є власністю суб'єкта господарювання (або утримується ним згідно з угодою про фінансову оренду), та надана ним в операційну оренду за однією або кількома угодами;

- будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в операційну оренду за однією або кількома угодами;

- нерухомість, яка будується або поліпшується для майбутнього використання в якості інвестиційної нерухомості.

Аудитору слід перевірити, чи не включена суб'єктом господарювання в склад інвестиційної нерухомості така нерухомість, яку ні в якому разі неможна розглядати як інвестиційну. Прикладами такої нерухомості можуть бути:

- нерухомість, утримувана для продажу під час звичайної діяльності, або, яка перебуває у процесі будівництва чи поліпшення з метою такого продажу;

- нерухомість, яка будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;

– нерухомість, зайнята власником, включаючи нерухомість, утримувану для майбутнього використання як нерухомість, зайняту власником;

– нерухомість, утримувану для поліпшення та подальшого використання як нерухомість, зайняту власником;

– нерухомість, зайняту працівниками (незалежно від того, чи сплачують ці працівники орендну плату за ринковими ставками);

– нерухомість, вибуття якої очікується;

– нерухомість, надана у фінансову оренду.

Якщо на підприємстві є випадки, коли один об'єкт нерухомості частково використовується власником для ведення виробництва товарів (надання послуг, в адміністративних цілях), а частково здається в операційну оренду аудитору, слід перевірити відображення цих об'єктів в обліку.

У випадку, якщо такі частки можуть бути продані окремо (або окремо надані у фінансову оренду), то суб'єкт господарювання повинен обліковувати ці частки окремо: одну як нерухомість, зайняту власником, іншу – як інвестиційну нерухомість. Якщо ці частки не можуть бути продані окремо, то нерухомість є інвестиційною нерухомістю лише у випадку, якщо тільки незначна її частка утримується для використання у виробництві.

Коли суб'єкт господарювання надає допоміжні послуги клієнтам, що орендують нерухомість (наприклад, послуги з охорони, ремонту, технічного обслуговування та прибирання приміщень, інші подібні послуги), аудитору слід пам'ятати, що таку власність можна визнавати інвестиційною нерухомістю тільки у випадку, якщо такі послуги є відносно незначним компонентом угоди в цілому. У випадку, коли такі послуги є більш суттєвим компонентом, нерухомість обліковується як зайнята власником.

Щоб визначити, чи відповідає нерухомість вимогам визнання інвестиційної нерухомості, аудитор повинен перевірити чи є у суб'єкта господарювання розроблені критерії для послідовного застосування цього судження та чи зафіксовані такі критерії у наказі про облікову політику. Аудитор також повинен перевірити чи розкриті такі критерії суб'єктом господарювання у примітках до річної фінансової звітності.

Іноді суб'єкт господарювання володіє нерухомістю, наданою в оренду материнському чи дочірньому підприємству, та зайнятою ними. Така нерухомість не визнається інвестиційною нерухомістю у

консолідованій фінансовій звітності, оскільки з погляду групи вона є нерухомістю, що зайнята власником. Але в окремій фінансовій звітності орендодавця вона відображається саме як інвестиційна нерухомість.

Аудитору слід пам'ятати, що інвестиційну нерухомість слід первісно оцінювати за її собівартістю. Всі витрати, пов'язані з придбанням (спорудженням) інвестиційної нерухомості слід включати до її собівартості. Методика первісного визначення собівартості інвестиційної нерухомості відповідає методиці первісного визначення собівартості основних засобів.

З метою подальшої оцінки інвестиційної нерухомості суб'єкту господарювання слід обрати своєю обліковою політикою модель справедливої вартості або модель собівартості і застосовувати цю політику до всієї інвестиційної нерухомості. МСБО 40 вимагає від усіх суб'єктів господарювання оцінювати справедливу вартість інвестиційної нерухомості з метою оцінки (якщо використовується модель справедливої вартості) або розкриття інформації у примітках до фінансової звітності (якщо використовується модель собівартості).

Аудитору необхідно перевірити чи оцінює суб'єкт господарювання, який обирає модель справедливої вартості, після первісного визнання всю його нерухомість за справедливою вартістю, крім випадків, коли на момент придбання (або переведення існуючої нерухомості до складу інвестиційної) є чітке свідчення того, що неможливо точно оцінювати справедливу вартість інвестиційної нерухомості на постійній основі.

Таке трапляється тоді і тільки тоді, коли ринок для зіставних об'єктів нерухомості неактивний (наприклад, є лише кілька операцій, що відбулися останнім часом, ціни котирування не є останніми, або відкриті ціни на операції вказують на те, що продавець був змушений здійснити продаж) і немає альтернативних оцінок справедливої вартості (наприклад, на підставі прогнозованого дисконтованого грошового потоку).

Якщо суб'єкт господарювання визначає, що справедлива вартість інвестиційної нерухомості не піддається достовірній оцінці на постійній основі, то така інвестиційна нерухомість підлягає оцінці з застосуванням моделі собівартості відповідно до МСБО 16 «Основні засоби». Слід припускати, що ліквідаційна вартість такої інвестиційної нерухомості дорівнює нулю.

У виключних випадках, коли суб'єкт господарювання змушений

через причини, зазначені вище, оцінювати окремі об'єкти інвестиційної нерухомості за моделлю собівартості, він оцінює за справедливою вартістю всю свою іншу інвестиційну нерухомість.

Прибуток або збиток від зміни справедливої вартості слід визнавати в прибутку або збитку за період, у якому він виникає.

Оцінюючи справедливу вартість інвестиційної нерухомості, суб'єкт господарювання має забезпечити, щоб справедлива вартість відображала, серед іншого, дохід від оренди згідно з поточними угодами про оренду, а також інші припущення учасників ринку, при складанні ціни на інвестиційну нерухомість за нинішніх умов.

Визначаючи балансову вартість інвестиційної нерухомості за моделлю справедливої вартості, суб'єкт господарювання уникає подвійного врахування активів або зобов'язань, що визнаються як окремі активи або зобов'язання. Наприклад:

- обладнання, таке як ліфти або кондиціонери, часто є невід'ємною частиною будівлі і включаються в інвестиційну нерухомість, а не визнаються окремо як основні засоби;

- якщо офісне приміщення здається в оренду разом з меблями, у справедливу вартість офісу звичайно включається і справедлива вартість меблів, оскільки орендний дохід пов'язаний з офісом, що має меблі. Коли меблі включаються до справедливої вартості інвестиційної нерухомості, суб'єкт господарювання не визнає меблі як окремий актив;

- справедлива вартість інвестиційної нерухомості не включає попередню оплату або нарахований дохід від операційної оренди, оскільки суб'єкт господарювання визнає його як окреме зобов'язання або актив;

- справедлива вартість інвестиційної нерухомості, утримуваної за орендною угодою, відображає очікувані грошові надходження (у тому числі непередбачену орендну плату, яка за очікуванням, має бути сплачена). Відповідно, якщо оцінка нерухомості не включає всі очікувані платежі, що мають бути здійснені, то для визначення балансової вартості такої інвестиційної нерухомості із застосуванням моделі справедливої вартості до неї слід додати будь-яке визнане орендне зобов'язання.

Аудитору слід звернути увагу на те що суб'єкт господарювання який раніше оцінював інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, повинен продовжувати оцінювати цю нерухомість за справедливою вартістю до моменту її вибуття, навіть якщо зіставні

ринкові операції стають менш частими або ринкові ціни стають не такими доступними.

Переведення до інвестиційної нерухомості (або з інвестиційної нерухомості) слід здійснювати тоді і тільки тоді, коли відбуваються зміни у використанні, що засвідчуються:

а) початком зайняття власником – у разі переведення з інвестиційної нерухомості до нерухомості, зайнятої власником;

б) початком поліпшення з метою продажу – у разі переведення з інвестиційної нерухомості до складу запасів;

в) закінченням зайняття власником – у разі переведення з нерухомості, зайнятої власником, до інвестиційної нерухомості;

г) початком операційної оренди іншою стороною – у разі переведення з запасів до інвестиційної нерухомості.

Переведення інвестиційної нерухомості до запасів відбувається тоді і тільки тоді, коли є зміна у використанні, що підтверджується початком поліпшення з метою продажу. Коли суб'єкт господарювання вирішує реалізувати інвестиційну нерухомість без проведення поліпшень, то він продовжує розглядати її як інвестиційну до моменту продажу, і не вважає її запасами.

Якщо суб'єкт господарювання починає поліпшувати інвестиційну нерухомість з метою подальшого її використання у якості інвестиційної, то нерухомість продовжує обліковуватися як інвестиційна, і не переводиться до складу нерухомості, зайнятої власником, на період такого поліпшення.

Коли суб'єкт господарювання застосовує модель собівартості, переведення між інвестиційною нерухомістю, нерухомістю, зайнятою власником та запасами не змінює балансову вартість переданої нерухомості, а також не змінює собівартість цієї нерухомості для цілей оцінки або розкриття інформації.

У випадку переведення інвестиційної нерухомості, облікованої за справедливою вартістю, до нерухомості, зайнятої власником, або до запасів, собівартість нерухомості для подальшого обліку за МСБО 16 «Основні засоби» або МСБО 2 «Запаси» має бути її справедлива вартість на дату зміни у використанні.

Якщо нерухомість, зайнята власником, стає інвестиційною нерухомістю, що відобразатиметься за справедливою вартістю, суб'єктові господарювання слід застосовувати МСБО 16 «Основні засоби» до дати зміни у використанні. Суб'єкт господарювання повинен розглядати будь-яку різницю на цю дату між балансовою



вартістю нерухомості згідно з МСБО 16 «Основні засоби» та її справедливою вартістю так само, як і при переоцінці основних засобів згідно з МСБО 16 «Основні засоби».

У випадку переведення нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату та її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися в прибутках або збитках.

Коли суб'єкт господарювання завершує будівництво або поліпшення інвестиційної нерухомості, що буде обліковуватися за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату та її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися в прибутках або збитках.

Визнання інвестиційної нерухомості слід припиняти (виключати зі звіту про фінансовий стан) при вибутті або коли інвестиційна нерухомість вилучається з використання на постійній основі і не очікується жодних економічних вигід від її вибуття.

Прибутки або збитки, що виникають через вибуття або ліквідацію інвестиційної нерухомості, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу і визнавати їх в прибутку або збитках у періоді вибуття чи ліквідації.

Облік інвестиційної нерухомості ведеться на рахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», на якому за дебетом відображається надходження інвестиційної нерухомості на баланс підприємства, а також збільшення справедливої вартості об'єкта, за кредитом – вибуття інвестиційної нерухомості внаслідок продажу або невідповідності критеріям визнання активом, а також зменшення справедливої вартості об'єкта.

Аналітичний облік інвестиційної нерухомості ведеться щодо кожного об'єкта окремо.

**Висновки.** Отже, питання особливостей відображення активів і зобов'язань в фінансовій звітності за МСФЗ та підтвердження достовірності такої фінансової звітності потребує ретельного вивчення і є дуже актуальним.

1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – Режим доступу до матеріалу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010).
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1: пер. з англ. Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О.О. та ін. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 846 с.