

**IV. Висновки.** Враховуючи результати дослідження можна зробити висновок, що система інформаційного забезпечення є важливою у процесі управління витратами, адже дозволяє керівництву вчасно виявляти і реагувати на зміни у законодавстві, а як наслідок, на облікову політику підприємства. Лише за умови дотримання вимог нормативно-правових актів можливо отримати правильну та достовірну інформацію в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності про витрати виробництва продукції буряківництва. При цьому потрібно пам'ятати, що нормативно-правові акти за першим, другим і третім рівнем мають обов'язків характер, а за четвертим і п'ятим – рекомендаційний характер.

Внесені пропозиції щодо визначення нормативно-правового забезпечення управління витратами у буряківництві допоможуть практикуючим фахівцям, що займаються обліком виробництва продукції буряківництва, орієнтуватися в системі чинного законодавства України і підвищать рівень їх кваліфікації.

#### **Список використаної літератури:**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 – XIV [Електронний ресурс]. Доступ до сайту: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 (зі змінами і доповненнями) // Офіційний вісник України. – № 25. – 1999. – С. 1217.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 (зі змінами і доповненнями) // Офіційний вісник України. – № 25. – 1999. – С. 1218.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами і доповненнями) // Офіційний вісник України. – № 3. – 2000. – С. 102.
5. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування // Бухгалтерський облік і аудит. Спецвипуск. – 2005. – № 8-9. – С. 3-20.

УДК 657.22

## **ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ ЯК НОВИЙ ОБ'ЄКТ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ**

*Коритник Л.П., аспірант кафедри бухгалтерського обліку  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
ім. Вадима Гетьмана»*

*Research is sanctified to consideration of features of organization and development of methodology of realization of inventory of the investment real estate which is the new object of account and control.*

*Исследование посвящено рассмотрению особенностей организации и разработке методики осуществления инвентаризации инвестиционной недвижимости, которая представляется новым объектом учета и контроля.*

**Вступ.** Розвиток ринкових відносин в Україні супроводжується якісним вдосконаленням законодавчо-нормативної бази, що регулює всі сторони господарського життя суспільства, в тому числі й правове регулювання бухгалтерського обліку.

Важливим кроком у гармонізації вітчизняних стандартів обліку зі світовими нормами стало затвердження наказом Міністерства фінансів України № 779 від 02 липня 2007 року П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [6], що відповідає міжнародному стандарту IAS 40 “Investment property”, та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 16 липня 2007р. № 823/14090.

Інвестиційна нерухомість досить складний об'єкт, для визначення правил його обліку варто керуватися такими нормативними документами як П(С)БО 7 «Основні засоби» [2], тому що вони фізично наближені до цих об'єктів, П(С)БО 14 «Оренда» [4], тому що основна мета є отримання доходів у вигляді орендних платежів, П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [3], тому що цей об'єкт перш за все інвестиції.

Поряд з цим залишається ще багато невирішених питань, такі як первинний облік об'єктів інвестиційної нерухомості та їх контроль. Затвердивши П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [6] і, як результат, новий об'єкт обліку – інвестиційну нерухомість, не розроблено методики його контролю. В першу чергу це стосується порядку здійснення інвентаризаційного процесу інвестиційної нерухомості, без проведення якої фінансова звітність вважатиметься недостовірною. Саме тому, надзвичайно актуальним і важливим залишається питання інвентаризації інвестиційної нерухомості як нового об'єкту інвентаризаційного процесу.

**Постановка задачі.** Дослідження теоретичних засад інвентаризації, напрацювання нових практичних підходів до здійснення інвентаризаційного процесу знайшли висвітлення у підручниках, монографіях, статтях та інших наукових працях багатьох вчених. Проте ще жодного разу в працях вчених не розглядався процес інвентаризації інвестиційної нерухомості. Саме тому, основною метою дослідження є розробка методики організації та здійснення інвентаризаційного процесу інвестиційної нерухомості.

**Результати.** Основними завданнями інвентаризації інвестиційної нерухомості є:

- виявлення фактичної площі інвестиційної нерухомості;
- перевірка характеру використання нерухомості;
- визначення критеріїв віднесення об'єктів основних засобів до складу інвестиційної нерухомості;
- перевірка наявності документів на право володіння чи користування (оренди) інвестиційною нерухомістю;
- визначення достовірності оцінки інвестиційної нерухомості;
- перевірка правильності методики обліку, нарахування амортизації та експлуатації інвестиційної нерухомості;
- визначення балансової вартості інвестиційної нерухомості;
- перевірка правильності відображення даних про інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності.

Одиницею обліку і контролю інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки.

Відповідно до п. 3 Інструкції № 69 [1] інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки. Дане твердження стосується також і інвестиційної нерухомості, яка є фізично основним засобом. Проте, на нашу думку, необхідним є проведення інвентаризації інвестиційної нерухомості у наступних випадках:

- у разі продажу, ліквідації, внесенні до статутного капіталу інвестиційної нерухомості;
- при зміні характеру використання (переведенні інвестиційної нерухомості із/до запасів та операційної нерухомості);
- при завершенні будівництва інвестиційної нерухомості.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах, розпорядчим документом їх керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, які очолюються керівником підприємства

або його заступником. Крім того, до складу інвентаризаційної комісії необхідно включити експерта, суб'єкта оціночної діяльності чи працівника, компетентного в галузі нерухомості, тому, що процес інвентаризації інвестиційної нерухомості передбачає застосування окрім органолептичних прийомів (огляд, обмір, перерахунок) ще й розрахунково-аналітичних, таких як оцінювання, порівняння, економіко-математичні розрахунки тощо.

В процесі інвентаризації інвестиційної нерухомості в першу чергу здійснюється нормативно-правова перевірка документів: перевіряється наявність договору фінансової оренди інвестиційної нерухомості, яка прийнята чи здана в оренду, а також перевіряється правильність визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості.

Перевірці підлягають визначені критерії віднесення об'єктів основних засобів до складу інвестиційної нерухомості. Згідно п. 5 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [6] з метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю:

- операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість;
- нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- нерухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;
- нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість;
- нерухомість, що надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди.

Інвентаризаційна комісія повинна визначити фактичну площу інвестиційної нерухомості шляхом огляду, обміру та проведення економіко-математичних розрахунків.

Інвентаризаційною комісією перевіряється також правильність визнання та оцінки інвестиційної нерухомості на підприємстві. Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Визнання інвестиційної нерухомості припиняється при вибутті об'єкта внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, унесення до статутного капіталу, при невідповідності критеріям визнання активу з інших підстав, при переведенні з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості або припиненні використання такої інвестиційної нерухомості з виключенням очікування отримання будь-яких економічних вигод від її вибуття.

Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю.

В процесі інвентаризації перевіряється первісна вартість придбаної інвестиційної нерухомості, яка складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам (продавцям) та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на інвестиційну нерухомість;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної підприємством, є її вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості, виходячи із загальної суми витрат на її створення.

Первісна вартість інвестиційної нерухомості, одержаної у фінансову оренду, визначається відповідно до П(с)БО 14 «Оренда» [4].

Якщо придбання інвестиційної нерухомості здійснюється на умовах відстрочки платежу, то її первісною вартістю визнається ціна відповідно до договору. Винагорода постачальнику на суму різниці між договірною ціною та загальною сумою платежів на його користь визнається фінансовими витратами.

У випадку проведення інвентаризації в орендодавця, який створив інвестиційну нерухомість, перевіріці підлягає правильність визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості шляхом перевірки договорів, товарно-транспортних накладних, вантажно-митних та видаткових накладних на поставку матеріалів та обладнання, що були використані в процесі будівництва, а також актів виконаних будівельно-монтажних робіт по створенню інвестиційної нерухомості, а також інших документів. Достовірність наданих документів перевіряється шляхом зустрічної перевірки з вказаними в документах контрагентами підприємства.

Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості. Інвентаризаційна комісія повинна перевірити правильність та достовірність віднесення даних витрат до первісної вартості інвестиційної нерухомості.

В процесі інвентаризації перевіріці підлягають витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від її використання, що включаються до складу витрат звітного періоду.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність віднесення сум первісної вартості інвестиційної нерухомості в дебет субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», а також сум нарахованого зносу по субрахунку 135 «Знос інвестиційної нерухомості».

Перевіріці підлягає стан реєстрів аналітичного обліку (інвентарних карток, інвентарних книг, описів), технічних паспортів та іншої технічної документації інвестиційної нерухомості.

Інвентаризаційна комісія повинна встановити, чи відповідає залишкова вартість об'єкта інвестиційної нерухомості його справедливій вартості.

Підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [5]. Обраний підхід застосовується до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості.

Сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності відповідно.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність та достовірність відображення у фінансовій звітності даних про наявність, рух та зміни в складі інвестиційної нерухомості.

Дані про інвестиційну нерухомість інвентаризаційна комісія заносить до інвентаризаційного опису, зразок форми якого пропонуємо в таблиці 1.

Таблиця 1

## Інвентаризаційний опис інвестиційної нерухомості

№ п п	Назва об'єкту інвести- ційної нерухо- мості	Адреса та місце розташува- ння об'єкта інвестиційної нерухомості	Характер викорис- тання та призначе- ння	Інвен- тарний номер	Фактичні дані			
					Фактич- на площа, кв.м.	Стан об'єкту	Знос, %	Справед- лива вартість, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Нежит- лове приміще- ння №2	м.Київ, вул. Травнева, 50, 2-й поверх	Фінансо- ва оренда	1001	120	задов.	40	600000,00

Продовження таблиці 1

Облікові дані				Виявлені поруше- ння та розбіж- ності	Пропо- зиції	Обґрунту- вання пропози- цій	Приміт- ки
Площа, кв.м.	Первісна вартість, грн.	Сума нарахова- ного зносу, грн.	Залишкова вартість, грн.				
10	11	12	13	14	15	16	17
120	1000000,00	320000,00	680000,00	-	уцінити	У зв'язку з фізичним зносом	-

Запропонована форма інвентаризаційного опису є дещо незвичною та нестандартною, і, на перший погляд, заповнення якої не належить до компетенції та обов'язків інвентаризаційної комісії. Проте, саме така форма інвентаризаційного опису дасть змогу отримати точні фактичні дані про інвестиційну нерухомість. Схема заповнення та методика визначення основних показників не є складною, адже до складу інвентаризаційної комісії входять компетентні особи в галузі нерухомості, які зможуть достовірно визначити первісну вартість та знос інвестиційної нерухомості, а також оцінити її справедливую вартість.

На основі отриманих даних обліковими працівниками складається порівняльна відомість, де порівнюються дані інвентаризаційної комісії з даними обліку. В порівняльній відомості зіставляються фактична площа нерухомості з даними, що зазначені в технічній документації, договорі фінансової оренди та аналітичним регістрам по обліку інвестиційної нерухомості. Порівнюється справедлива вартість інвестиційної нерухомості визначена експертом, із залишковою вартістю.

У випадку, якщо справедлива вартість інвестиційної нерухомості суттєво відрізняється від залишкової, підприємству доцільно було б провести переоцінку інвестиційної нерухомості. До того ж, в п.16 П(С)БО 7 «Основні засоби» [2] зазначено, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Проте, одночасно з цим, норми П(С)БО 7 «Основні засоби» [2] не поширюються на об'єкти, що утримуються з метою продажу, та інвестиційну нерухомість, а в П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [6] нічого не сказано про можливість уцінки чи дооцінки інвестиційної нерухомості, за винятком п.27, де сказано, що при переведенні операційної нерухомості до інвестиційної, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між балансовою (залишковою) вартістю операційної нерухомості і справедливою вартістю інвестиційної нерухомості відображається відповідно до [пунктів 19 і 20 П\(С\)БО 7 «Основні засоби» \[2\]](#).

В п. 18 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [6] зазначено, що інвестиційна нерухомість, яка обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає. Виходячи з цього, можемо стверджувати, що переоцінці підлягає інвестиційна нерухомість при обліку якої не враховувались втрати від зменшення корисності та вигод від її відновлення.

Отже, законодавчо невизначеним є питання про можливість та методику переоцінки такого об'єкту основних засобів як інвестиційна нерухомість, що вимагає уточнення та удосконалення діючого П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [6].

**Висновки.** Таким чином, інвестиційна нерухомість являється не тільки новим об'єктом обліку, але і новим об'єктом контролю, методика інвентаризації якого взагалі відсутня, а нормативно-правове регулювання потребує змін та доповнень. Результати даного дослідження є основою для розробки важливих кроків, направлених на удосконалення загального рівня інвентаризаційної роботи інвестиційної нерухомості.

#### **Список використаної літератури:**

1. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000р. № 92.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000р. № 181.
5. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004р. № 817.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 року № 779.

УДК 657.6:33(477)

## **РОЛЬ АУДИТУ У ВІДНОВЛЕННІ УКРАЇНСЬКОЇ ЕКОНОМІКИ**

*А.Г. Костирко, старший викладач*

*Миколаївський державний аграрний університет*

*Problems of development of audit in Ukraine and possible ways of their decision are considered. The role of audit in the course of improvement of the business economics, being in a crisis state is specified.*

*Рассмотрены проблемы развития аудита в Украине и возможные пути их решения. Определена роль аудита в процессе оздоровления экономики предприятий, находящихся в кризисном состоянии.*

**Вступ.** В сучасному середовищі бізнесу діють закони виживання найсильнішого. Той вважається сильним, котрий підготовлений і до проблем, які впливають із зовні і до проблем, які породжуються внутрішніми факторами.

Настання економічної кризи дало поштовх для розуміння деякими керівниками не достатньо серйозного відношення до питань забезпечення безпеки свого підприємства. Це свідчить про те, що вони до цього часу абсолютно не володіли достовірною інформацією, яка стосується вразливих місць компанії. А діяти потрібно було раніше, іще до того, як хвиля кризи винесла на поверхню всі проблеми. У зв'язку з цим чільне місце в дослідженні фінансового стану та своєчасному виявленні проблем займає аудит, а саме один з його напрямків, який отримав назву „санаційний”.