

УДК 657.922

НОВІ НАПРЯМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕРУХОМОСТІ

ВЕРЕНИЧ О., к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ

ШАПОВАЛОВА А., к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ

В умовах розвитку ринкових відносин набуває актуальності вивчення різних аспектів такого виду активів підприємства як нерухомість. Зокрема, потребують розробки питання бухгалтерського обліку нерухомості, який є основою інформаційного забезпечення користувачів для прийняття ефективних управлінських рішень. До недавнього часу в економічній літературі питанням обліку нерухомості приділялось недостатньо уваги, вони розглядалися вітчизняними вченими здебільшого у контексті загального обліку основних засобів підприємства.

З 1 січня 2008 р. введено в дію національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 32 "Інвестиційна нерухомість" [6]. Облікові аспекти впровадження цього стандарту розглядаються в роботах С. Голова, О. Миронової, Р. Чернецької та ін. [1; 2; 4]. Однак питання практичного застосування норм Положення, а також їх аналіз потребують подальшої розробки.

Відповідно до Національного стандарту № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав" до нерухомого майна (нерухомості) належать земельна ділянка без поліпшень або земельна ділянка з поліпшеннями, які з нею нерозривно пов'язані, будівлі, споруди, передавальні пристрої [5].

П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" виокремлює операційну та інвестиційну нерухомість. Порівняння операційної та інвестиційної нерухомості як об'єктів обліку свідчить про наявність не лише спільних рис, а й суттєвих відмінностей. Спільне охоплює умови визнання нерухомості активом, порядок визначення та збільшення первісної вартості об'єктів нерухомості, ведення обліку витрат на їх утримання і ремонт, критерії припинення визнання нерухомості активом підприємства.

Нерухомість (як операційна, так і інвестиційна) визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Первісна вартість придбаної нерухомості складається з таких витрат:

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

Первісна вартість нерухомості створеної підприємством визначається, виходячи із загальної суми витрат на її створення. Первісною вартістю нерухомості, одержаної у фінансову оренду, є найменша на початок строку оренди оцінка: справедлива вартість активу або теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів.

Збільшення первісної вартості об'єктів як операційної, так і інвестиційної нерухомості здійснюється на суму витрат, пов'язаних з їх поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання нерухомості. Витрати, що здійснюються для підтримання нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від її використання (тобто *витрати на утримання і ремонт*) включаються до складу витрат звітного періоду.

Визнання нерухомості *припиняється* при вибутті об'єкта внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, внесення до статутного капіталу при невідповідності критеріям визнання активу з інших підстав, при переведенні з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості та запасів і навпаки.

Відмінності бухгалтерського обліку операційної та інвестиційної нерухомості проаналізовано в *табл. 1*. Визначальним критерієм розмежування операційної та інвестиційної нерухомості є мета їх використання. Інвестиційну нерухомість підприємство утримує для того, щоб одержувати орендні платежі на умовах операційної оренди та/або збільшити власний капітал. На жаль, П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" не містить чітких ознак збільшення власного капіталу внаслідок використання інвестиційної нерухомості. Загальний контекст цього

стандарту дозволяє дійти висновку, що йдеться про збільшення прибутку як складової власного капіталу в результаті збільшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості.

Таблиця 1

Методологічні засади бухгалтерського обліку операційної та інвестиційної нерухомості

	Операційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість
Мета використання	Утримується для виробництва, постачання товарів, надання послуг або в адміністративних цілях, або для продажу в процесі звичайної діяльності	Утримується з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу
Оцінка нерухомості на дату балансу	Підприємство може переоцінювати об'єкт операційної нерухомості, якщо залишкова вартість об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу	Відображається у фінансовій звітності 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. Інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає
Облік переоцінки	Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу інших витрат звичайної діяльності	Сума збільшення або зменшення справедливої вартості на дату балансу відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності, відповідно
Нарахування амортизації	Об'єктом амортизації є вартість об'єктів операційної нерухомості (крім вартості землі та незавершених капітальних інвестицій). Амортизація нараховується із застосуванням методів, передбачених П(С)БО 7 "Основні засоби"	Якщо інвестиційна нерухомість оцінюється за справедливою вартістю, амортизація таких об'єктів не нараховується

Відповідно до П(С)БО 32 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 у 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.

На відміну від національного стандарту Міжнародний стандарт фінансової звітності 40 "Інвестиційна нерухомість" (IAS 40 "Investment property") [3] містить ще одну класифікаційну ознаку: інвестиційна нерухомість генерує грошові потоки значною мірою незалежно від інших активів, утримуваних суб'єктом господарювання. Це відрізняє інвестиційну нерухомість від операційної нерухомості. Виробництво продукції, постачання товарів чи надання послуг (або використання власності для адміністративних цілей) генерує грошові потоки, які мають відношення не тільки до нерухомості, а й до інших активів. Саме таке застосування було б доцільним і для вітчизняного обліку інвестиційної нерухомості.

Основною відмінністю в методологічних засадах формування інформації про інвестиційну та операційну нерухомість є порядок оцінки таких активів на дату балансу. Підприємство на дату балансу відображує 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.

Порядок визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості відповідно до П(С)БО 32 передбачає наведені нижче підходи.

По-перше, у разі відсутності інформації про ринкові ціни справедлива вартість інвестиційної нерухомості визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленого відповідно до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів";

По-друге, за відсутності активного ринку щодо інвестиційної нерухомості справедлива вартість може визначатись:

- за останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство);

- за поточними ринковими цінами на нерухомість, що може перебувати в різному стані, місцевості, орендних та інших контрактних умовах, скоригованих з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей тощо інвестиційної нерухомості;
- за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на інвестиційну нерухомість.

По-третє, за наявності активного ринку оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості в подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості та відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами.

У національному положенні бухгалтерського обліку зроблено акцент на те, що модель оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю застосовується тоді, коли справедливу вартість можна достовірно визначити. Потрібно безпосередньо у стандарті або в методичних рекомендаціях щодо його застосування визначити порядок документального підтвердження справедливої вартості інвестиційної нерухомості. Це має важливе значення для практичного впровадження принципів оцінки, регламентованих П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість".

Виділення інвестиційної нерухомості в окремий об'єкт обліку супроводжується такими операціями, як переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості. Подібні операції здійснюються лише у разі зміни характеру використання нерухомості, що засвідчується:

- початком використання її як операційної нерухомості;
- початком підготовки її до продажу з переведенням об'єкту з інвестиційної нерухомості до складу запасів;
- підготовкою операційної нерухомості для використання як інвестиційної нерухомості;
- наданням її в операційну оренду іншій стороні;
- переведенням її із запасів або операційної нерухомості до інвестиційної нерухомості;
- завершенням будівництва з переведенням нерухомості зі складу незавершеного будівництва до інвестиційної нерухомості.

У разі переведення інвестиційної нерухомості, що оцінювалась за справедливою вартістю, до операційної нерухомості або до складу запасів собівартість таких основних засобів або запасів визначається за справедливою вартістю інвестиційної нерухомості на дату переведення.

Отже, Міністерство фінансів має внести зміни до П(С)БО 7 "Основні засоби" та П(С)БО 9 "Запаси" для забезпечення узгодженості окремих положень національних стандартів бухгалтерського обліку.

Для одержання показників, які необхідно наводити у примітках до фінансової звітності, передбачені П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість", пропонуються наведені нижче методичні підходи щодо поточного обліку операцій з об'єктами інвестиційної нерухомості (табл. 2).

Таблиця 2

Облік операцій з об'єктами інвестиційної нерухомості

Показники	Пропозиції щодо ведення поточного обліку операцій з об'єктами інвестиційної нерухомості
Балансова вартість інвестиційної нерухомості, яка оцінюється за справедливою вартістю	Окремий субрахунок другого порядку до субрахунку 100 "Інвестиційна нерухомість"
Первісна вартість інвестиційної нерухомості, яка оцінюється за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення	Окремий субрахунок другого порядку до субрахунку 100 "Інвестиційна нерухомість"
Сума капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість	Окремий субрахунок до рахунку 15 "Капітальні інвестиції"
Сума доходу від оренди інвестиційної нерухомості	Субрахунок другого порядку до субрахунку 703 "Дохід від реалізації, робіт і послуг", якщо передача нерухомості в операційну оренду є основним видом діяльності підприємства, або до субрахунку 713 "Дохід від операційної оренди активів", якщо ця діяльність не є метою створення підприємства
Сума прямих витрат, що визнані у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка генерує дохід від оренди протягом звітного періоду	Окремий субрахунок до рахунку 23 "Виробництво", якщо передача в операційну оренду інвестиційної нерухомості є основною діяльністю, або субрахунок другого порядку до субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" за умови, що ця діяльність не є предметом створення підприємства. Витрати на ремонт і обслуговування інвестиційної нерухомості виділяються окремими статтями витрат
Сума іншого операційного доходу та інших витрат операційної діяльності, що виникли внаслідок зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості	Субрахунки другого порядку до субрахунків 719 "Інші доходи від операційної діяльності" та 949 "Інші витрати операційної діяльності"

Введення субрахунків другого порядку, наведених у *табл. 2*, сприятиме підвищенню аналітичності обліку інвестиційної нерухомості на підприємстві, а також дозволить без додаткових вибірок заповнювати відповідні показники приміток до фінансової звітності.

Слід зазначити, що у зв'язку із запровадженням П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" облікова політика підприємства має охоплювати такі складові:

по-перше, критерії віднесення нерухомості до інвестиційної, якщо об'єкт одночасно використовується для виробництва, постачання товарів, надання послуг або в адміністративних цілях, а також з метою отримання орендних платежів внаслідок операційної оренди або збільшення власного капіталу;

по-друге, методи оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу;

по-третє, методи та суттєві припущення, що застосовуються при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості;

по-четверте, методи амортизації та діапазон строків корисності використання за умови оцінки інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням витрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення.

Отже, ці складові облікової політики визначають методи і процедури, що використовуються підприємством в обліку інвестиційної нерухомості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Голов С.* Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку "Інвестиційна нерухомість" у вітчизняному форматі (коментар до П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість") / С. Голов // Бух. облік і аудит. — 2007. — № 9.
2. *Миронова О.* П(С)БО 32: перші запитання і перші поради / О. Миронова // Баланс. — 2007. — № 58.
3. *Международные стандарты финансовой отчетности 2005.* — М.: Аскери, 2005.
4. *Чернецька Р.* Коментар до П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" / Р. Чернецька // Вісн. податкової служби України. — 2007. — № 32.
5. *Національний стандарт № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав"* : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 10 верес. 2003 р. № 1440.
6. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість"*, затв. наказом М-ва фінансів України від 2 лип. 2007 р. № 779.