

УДК 657.424.4

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

Чердніченко Т. В.

У цій статті висвітлено поняття інвестиційної нерухомості, умови переходу з операційної нерухомості в інвестиційну, а також особливості обліку інвестиційної нерухомості. Було запропоновано варіанти оцінки інвестиційної нерухомості.

Ключові слова: інвестиційна нерухомість, операційна нерухомість, основні засоби, необоротні активи, первісна вартість, справедлива вартість інвестиційної нерухомості, амортизація, баланс, фінансова звітність.

ВСТУП

Генезис ринкових відносин в Україні супроводжується якісним вдосконаленням нормативно-правової бази, що регулює всі сторони господарського життя суспільства, в тому числі – бухгалтерський облік. Важливим кроком у гармонізації вітчизняних норм обліку зі світовими стандартами стало затвердження наказом Міністерства фінансів України № 4779 від 02 червня 2007 року П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» (далі по тексту – П(С)БО 32), що відповідає міжнародному стандарту IAS 40 “Investment property”, та реєстрація його в Міністерстві юстиції України 16 червня 2007 року під № 823/14090

Від моменту набрання чинності (з 1 лютого 2008 року) цей документ спричинив наукову дискусію на сторінках фахових видань з обліку, до якої долучилися вітчизняні науковці, зокрема Р. Грачова та О. Миронова. Дослідження змін у вітчизняному обліку, що відбулися зі вступом у дію П(С)БО 32, є практично корисним, оскільки нові норми (у відповідності до п.2 П(С)БО 32) мають застосовуватися всіма підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

П(С)БО 32 поділяє всю нерухомість на інвестиційну та операційну. *Інвестиційна нерухомість (ІН)* – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розміщені на землі, що утримуються з метою одержання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не як операційна – для виробництва та поставки товарів, надання послуг, адміністративних цілей чи продажу в процесі звичайної діяльності [2, с. 20].

Отже, критерієм віднесення нерухомості до ІН є:

1) ціль використання даного активу – отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу;

2) перебування активу у власності підприємства або на умовах фінансової оренди.

Наприклад :

а) земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокової реалізації у процесі звичайної операційної діяльності. Наприклад, земля, утримувана лікарнею для збільшення капіталу, яку можна продати у сприятливий час у майбутньому;

б) земля, утримувана для майбутнього використання, ще не визначеного на теперішній час. Якщо суб'єкт господарювання не визначив, чи він використовуватиме землю як нерухомість, зайняту власником (включаючи її зайняття для надання послуг, таких як послуги, що їх надають національні парки для теперішніх та майбутніх поколінь), чи для короткострокової реалізації у звичайному процесі звичайної діяльності, то таку землю вважають утримуваною для збільшення капіталу;

в) будівля у власності суб'єкта господарювання, що звітує (або утримувана суб'єктом господарювання, що звітує, за угодою про фінансову оренду), надана в оренду за однією чи кількома угодами про операційну оренду на комерційній основі. Наприклад, університетові може належати будівля, яку він надає в оренду на комерційній основі зовнішнім сторонам;

г) будівля, яка не є зайнятою, але утримується для надання в оренду на комерційній основі зовнішнім сторонам.

Для більш ясної картини наведемо приклади об'єктів, які не є інвестиційною нерухомістю:

а) нерухомість, яка утримується для реалізації у межах звичайної діяльності або яка перебуває у процесі будівництва чи забудови для такого продажу. Наприклад, муніципальні органи державної влади можуть у плановому порядку доповнювати дохід на основі норми, купуючи та продаючи нерухомість. У цьому випадку нерухомість, утримувана винятково з метою подальшого продажу в найближчому майбутньому або для забудови та перепродажу, класифікується як запаси.

б) нерухомість, що перебуває у процесі будівництва або забудови за дорученням третіх сторін. Наприклад, відділ нерухомості та обслуговування може укласти будівельні контракти із суб'єктами господарювання, які є зовнішніми для його органу управління

в) нерухомість, утримувана для надання соціальних послуг і яка також генерує надходження грошових коштів. Наприклад, житлове управління може утримувати великий житловий фонд, який використовується для забезпечення житлом населення з низьким доходом за орендну плату, нижчу від ринкової. У такій ситуації нерухомість утримується для надання житлового обслуговування, а не для орендної плати чи збільшення капіталу; і отриманий дохід від орендної плати є випадковим для цілей, з якими утримують нерухомість. Така нерухомість не вважається інвестиційною нерухомістю.

Постановка проблеми. Дослідники питання зазначають, що суворий поділ операцій (який наведено вище) має сенс через принципово різні підходи до оцінки матеріальних активів, застосовувані у вітчизняній обліковій практиці (регламентуються П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 9 «Запаси») [3, с. 49].

За загальним правилом інвестиційна нерухомість показується в балансі за справедливою вартістю. Лише у випадках, коли достовірно визначити справедливу вартість неможливо, — за фактичними витратами, тобто за первісною вартістю з урахуванням амортизації (п. 16 П(С)БО 32). Зауважимо: при обліку за першим варіантом об'єкт інвестиційної нерухомості не амортизується, а його справедлива вартість періодично оновлюється шляхом переоцінки. Другий же спосіб обліку, як бачимо, припускає амортизацію. Проте для земельних ділянок, визнаних інвестиційною нерухомістю, ця умова, на наш погляд, виконуватися не повинна. Загальновідомо, що вартість землі (як основного засобу) не є об'єктом амортизації, бо, по-перше, земля не має певного строку корисної експлуатації, і по-друге, земля має таку властивість, як самовідтворення, тобто самостійно відновлює свою корисність.

На практиці виникають труднощі з обліком ІН, оскільки на рахунках 103 та 113 крім неї обов'язково обліковується операційна нерухомість. Для роз'яснення ситуації необхідно застосовувати норми 5 розділу П(С)БО 32 «Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у примітках до фінансової звітності». Зауважимо, що інформація про ІН знаходить відображення у формах № 1, № 2, № 4 і № 5.

У бухгалтерському балансі об'єкти ІН повинні бути б відображатися у розділі необоротних активів окремою статтею. Така стаття в затвердженій формі №1 не передбачена, то їх можна відображати у складі основних засобів або в рядку 070 «Інші необоротні активи». При цьому, оцінка ІН, основних засобів та інших необоротних активів може здійснюватися за різними методиками, що призводить до невизначеності [3, с. 51]. В будь-якому разі інформація про ІН має відображатися у фінансовій звітності та примітках до неї досить широко [2, с. 21 – 23].

Придбання інвестиційної нерухомості відображається в бухгалтерському обліку :

Приклад 1.

Підприємство придбало будівлю вартістю 900 тис. грн., крім того ПДВ – 180 тис. грн. Будівлю введено в експлуатацію і планується використовувати як інвестиційну нерухомість (надавати в оренду).

Варіант 1. Облік за справедливою вартістю.

На першу дату балансу після введення об'єкта в експлуатацію справедлива вартість становила 950 тис. грн.

На другу дату балансу – 850 тис. грн.

Варіант 2. Облік за первісною вартістю.

За звітний період нараховано амортизацію в сумі 45 тис. грн.

Відображення зазначених операцій у бухгалтерському обліку наведено в табл. 1.

Таблиця 1

| п/н | Зміст господарської операції | Дг | Кг | Сума, грн. |
|--|---|-----|-----|------------|
| 1 | Придбано будівлю | 152 | 631 | 900 000 |
| 2 | Відображено податковий кредит з ПДВ | 641 | 631 | 180 000 |
| 3 | Введено будівлю в експлуатацію | 100 | 152 | 900 000 |
| Варіант 1. Облік за справедливою вартістю | | | | |
| 4 | На першу дату балансу (950 000 – 900 000) | 100 | 710 | 50 000* |
| 5 | На другу дату балансу (950 000 – 850 000) | 940 | 100 | 100 000** |

*У Балансі (ф. N 1) у вписуваному рядку 055 "Справедлива вартість інвестиційної нерухомості" зазначатиметься 950,0 (тис. грн.).

Суб'єкти малого підприємництва у ф. N 1-м окремо інвестиційну нерухомість не виділяють, а зазначають в рядках, призначених для обліку основних засобів: сума 950,0 (тис. грн.) відобразатиметься в рядках 031 "Первісна вартість" та 030 "Залишкова вартість".

У Звіті про фінансові результати (ф. N 2) значення рядка 060 "Інші операційні доходи" міститиме суму 50,0 (тис. грн.). Суб'єкти малого підприємництва у ф. N 2-м цю суму зазначають у рядку 040.

**Аналогічно наведеному вище:

у Балансі (ф. N 1) рядок 055 – 850,00 (тис. грн.);
у Балансі (ф. N 1-м) значення рядків 031 та 030 містить суму 850,00 (тис. грн.);
у Звіті (ф. N 2) значення рядка 090 "Інші операційні витрати" містить суму 100,00 (тис. грн.);
у Звіті (ф. N 2-м) значення рядка 130 "Інші операційні витрати" містить суму 100,00 (тис. грн.).

| Варіант 2. Облік за первісною вартістю | | | | |
|---|------------------------|----|-----|---------|
| 6 | Нараховано амортизацію | 92 | 135 | 45 000* |

*У Балансі (ф. N 1) у вписуваних рядках:

056 "первісна вартість інвестиційної нерухомості" зазначатиметься 900,0 (тис. грн.);

057 "знос інвестиційної нерухомості" – 45,0 (тис. грн.);

055 "справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості" – 855,0 (тис. грн.).

У ф. N 1-м суб'єкти малого підприємництва зазначають ці дані в рядках, призначених для обліку основних засобів – рядок 030 – рядок 032.

У Звіті про фінансові результати зазначатиметься тільки нарахована амортизація (в рядках 030 та 260 для ф. N 2 та в рядку 120 для ф. N 2-м).

Одна з найпоширеніших помилок в обліку полягає в тому, що нерухомість, яку надають в оренду, обліковують як основні засоби у звичайному порядку, передбаченому ПБО 7. Отже, таку нерухомість слід перевести до складу інвестиційної.

Згідно з п. 27 ПБО 32 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 ПБО 7. Водночас в п. 19 ПБО 7 зазначено, що сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу (субрахунок 423 "Дооцінка активів"), а сума уцінки – до складу витрат (субрахунок 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"), крім випадків, коли повторно переоцінюються раніше переоцінені основні засоби. Особливості повторної переоцінки раніше переоцінених основних засобів наведено в п. 20 ПБО 7.

Отже, при переведенні операційної нерухомості до інвестиційної, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між балансовою (залишковою) вартістю операційної нерухомості і справедливою вартістю інвестиційної нерухомості списується на субрахунок 423 (при дооцінці) чи субрахунок 975 (при уцінці), крім випадків, коли переводяться раніше переоцінені основні засоби (коли слід застосовувати параграф, наведений у п. 20 ПБО 7).

Приклад 2.

На балансі підприємства у складі основних засобів обліковано будівлю, яка надається в оренду (використовується як інвестиційна нерухомість). Первісна вартість будівлі – 900 тис. грн., нарахований знос – 400 тис. грн. Будівля переводиться до складу інвестиційної нерухомості, яка обліковуватиметься за справедливою вартістю.

Варіант 1. Справедлива вартість на дату переведення становить 700 тис. грн., що на 200 тис. грн. (700 – (900 – 400)) більше балансової (залишкової) вартості нерухомості.

Варіант 2. Справедлива вартість на дату переведення становить 450 тис. грн., що на 50 тис. грн. ((900 – 400) – 450) менше балансової (залишкової) вартості нерухомості.

Відображення зазначених операцій у бухгалтерському обліку наведено в табл. 2.

Таблиця 2

| з/п | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума, грн. |
|--|--|-----|-----|------------|
| 1 | Списано нарахований знос | 131 | 103 | 400 000 |
| Варіант 1 Справедлива вартість більше балансової (залишкової) | | | | |
| 2 | Переведено нерухомість до складу інвестиційної нерухомості | 100 | 103 | 500 000 |
| 3 | Списано різницю між балансовою та справедливою вартістю | 100 | 423 | 200 000 |
| Варіант 2. Справедлива вартість менше балансової (залишкової) | | | | |
| 4 | Переведено нерухомість до складу інвестиційної нерухомості | 100 | 103 | 450 000 |
| 5 | Списано різницю між балансовою та справедливою вартістю | 975 | 103 | 50 000 |

Припустимо, що підприємство більше не планує здавати нерухомість в оренду і планує використовувати її для адміністративних цілей. Тоді нерухомість слід перевести з інвестиційної до

операційної. У разі переведення інвестиційної нерухомості, що оцінювалась за справедливою вартістю, до операційної нерухомості собівартість таких основних засобів визначається за справедливою вартістю інвестиційної нерухомості на дату такого переведення (п. 26 ПБО 32).

Приклад 3.

На балансі підприємства враховано будівлю як об'єкт інвестиційної нерухомості, справедлива вартість якої на останню дату балансу становить 450 тис. грн. Будівлю переводять до складу операційної нерухомості.

Варіант 1. На дату переведення справедлива вартість становить 500 тис. грн., що на 50 тис. грн. (500 – 450) більше, ніж попередня справедлива вартість.

Варіант 2. На дату переведення справедлива вартість становить 420 тис. грн., що на 30 тис. грн. (450 – 420) більше, ніж попередня справедлива вартість.

Відображення зазначених операцій у бухгалтерському обліку наведено в табл. 3.

Таблиця 3

| з/п | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума, грн. |
|---|---|-----|-----|------------|
| Варіант 1. Справедлива вартість на дату переведення більше попередньої | | | | |
| 1 | Списано різницю між поточною та попередньою справедливою вартістю | 100 | 710 | 500 000 |
| 2 | Переведено нерухомість до складу операційної | 103 | 100 | 500 000 |
| Варіант 2. Справедлива вартість на дату переведення більше попередньої | | | | |
| 4 | Списано різницю між поточною та попередньою справедливою вартістю | 975 | 100 | 30 000 |
| 5 | Переведено нерухомість до складу операційної | 103 | 100 | 420 000 |

Припустимо, підприємство вирішило продати будівлю, яка обліковується в складі інвестиційної нерухомості. Як відобразити це в обліку?

ВИСНОВКИ

Згідно п. 25 ПБО 32 якщо реалізація інвестиційної нерухомості здійснюється без попередньої підготовки, то інвестиційна нерухомість переведенню до складу запасів не підлягає. З цього випливає, що інвестиційну нерухомість, яка продається без попередньої підготовки до продажу, не потрібно переводити до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, та обліковувати згідно з ПБО 27. В обліку такий продаж відображається в рамках іншої звичайної, а не операційної діяльності: за Дт 377 та за Кт 746 на суму доходу від продажу; за Дт 977 та за Кт 10 на суму залишкової вартості (чи справедливої, якщо об'єкт обліковується за справедливою вартістю); за Дт 13 та за Кт 10 на суму накопиченого зносу.

Приклад 4.

На балансі підприємства обліковується об'єкт інвестиційної нерухомості (будівля), який продається без попередньої підготовки за 1200 тис. грн., в тому числі ПДВ – 200 тис. грн. На момент продажу первісна вартість становить 900 тис. грн., нарахований знос – 400 тис. грн.

Відображення зазначених операцій у бухгалтерському обліку наведено в табл. 4.

Таблиця 4

| з/п | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума, грн. |
|-----|--|-----|-----|------------|
| 1 | Продано будівлю | 377 | 746 | 1 200 000 |
| 2 | Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ | 746 | 641 | 200 000 |
| 3 | Суму доходу віднесено на фінансові результати | 746 | 793 | 1 000 000* |
| 4 | Списано нарахований знос | 135 | 100 | 400 000 |
| 5 | Списано залишкову вартість (900 000 – 400 000) | 977 | 100 | 500 000 |
| 6 | Залишкову вартість віднесено на фінансові результати | 793 | 977 | 500 000** |

*У Звіті про фінансові результати (ф. N 2) зазначена сума доходу відображається у рядку 130, а у Звіті (ф. N 2-м) – у рядку 050.

**У Звіті про фінансові результати (ф. N 2) зазначена сума витрат відображається у рядку 160, а у Звіті (ф. N 2-м) – у рядку 150.

Прийняття П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» є безумовно позитивним явищем в господарському житті України. Проте ряд суперечностей та «подвійних читань» норм П(С)БО 32, про які відомо ще до вступу цього документу у дію, мають бути усунені завдяки консолідації зусиль теоретиків та практиків у галузі бухгалтерського обліку. Таким чином можна буде досягти максимальної корисності від використання згаданого документу, приведенням П(С)БО 32 до практичного використання.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. http://www.balance.ua/download/blanks/20070702_779.htm
2. Миронова О. П(С)БУ 32 «Инвестиционная недвижимость»: практикующому бухгалтеру об учете инвестиционной недвижимости // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2007. – № 19 – 20. – С. 19 – 26.
3. Грачова Р. Інвестиційна нерухомість: статус і оцінка // Дебет-Кредит. – 2007. – № 37. – 49 – 51.

Чердніченко Тетяна Володимирівна, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана