

Проблемні питання обліку інвестиційної нерухомості

УДК 657

Шушлякова О.В., викладач кафедри
бухгалтерського обліку ХНЕУ

Анотація. Проведено порівняльний аналіз операційної та інвестиційної нерухомості. Наведені рекомендації щодо удосконалення обліку інвестиційної нерухомості на підприємстві.

Проведен сравнительный анализ операционной и инвестиционной недвижимости. Приведены рекомендации по усовершенствованию учета инвестиционной недвижимости на предприятии.

In the article the comparative analysis of the operating and investment real estate is conducted. Resulted recommendation on the improvement of account of the investment real estate on an enterprise.

Ключові слова: операційна нерухомість, інвестиційна нерухомість, облік інвестиційної нерухомості, облікова політика.

Пожвавлення української економіки неможливе без припливу у виробничу сферу реального капіталу. Інвестиції є найважливішим чинником економічного зростання, а інвестиційна політика держави – реальною ланкою всього комплексу заходів, проведених у фінансовій, грошово-кредитній, зовнішньоекономічній галузях, що спрямовані на забезпечення зростання економіки країни. Незважаючи на той факт, що Україна займає стратегічне географічне положення, має багаті природні ресурси, відносно дешеву професійну робочу силу, яка робить її ринок привабливим інвестиційним середовищем, країна все ще не досягла очікуваного потенціалу в залученні іноземного капіталу.

Причини інвестиційної кризи різноманітні, глибокі і важкі для подолання без активного втручання держави. Для цих цілей держава повинна створити спеціальні економічні механізми, умови і фінансові інструменти, за допомогою яких об'єкти господарювання та населення, реалізуючи власні інтереси, змогли б вирішувати завдання, що стоять перед економікою.

Вивченням проблеми обліку інвестиційної нерухомості такі вітчизняні вчені-економісти, як С.Ф. Голов, Л. Ловинська, В. Верхогляд, В. Коваль, Н. Горицька, О. Миронова, В. Веренич, О. Шаповалова та зарубіжні автори – як О. Тютюнникова, В. Радостовец, Л. Хорина.

Однак, багато питань залишаються недостатньо розкритими, зокрема, несформовані єдині організаційні принципи побудови обліку інвестиційної нерухомості та адаптація міжнародного досвіду цього виду операцій, розгляд вітчизняними вченими обліку інвестиційної нерухомості здебільшого у контексті загального обліку основних засобів підприємства. Таким чином, практична значимість вказаних проблем і необхідність їх теоретичного дослідження та практичного вирішення визначили вибір теми, мету і завдання наукового дослідження.

Метою даного дослідження є аналіз теоретичних основ визнання інвестиційної нерухомості, оцінка діючої практики обліку операцій з руху інвестиційної нерухомості та їх порівняння відповідно до П(С)БО та МСФЗ, а також розробка рекомендацій щодо напрямків удосконалення обліку цих операцій з урахуванням положень МСФЗ.

В умовах ринкової економіки значну частину інвестицій здійснюють в нерухомість, що включає земельні ділянки, споруди та передавальні пристрої. Вкладення в нерухомі об'єкти поділено на два види: інвестиційна та операційна нерухомість, що підтверджується МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [1] та П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [2].

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.

Визначальним критерієм класифікації 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.

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.

Основними відмінностями бухгалтерського обліку операційної та інвестиційної нерухомості є: мета використання, оцінка нерухомості на дату балансу, облік переоцінки нерухомості та нарахування амортизації.

Метою використання інвестиційної нерухомості є отримання орендних платежів на умовах операційної оренди та/або збільшення власний капітал. Але 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 [2].

На відміну від національного стандарту МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість" [1] 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 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.

Порядок визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості відповідно до П(С)БО 32 передбачає такі підходи:

по-перше, у разі відсутності інформації про ринкові ціни справедлива вартість інвестиційної нерухомості визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчислених відповідно до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" [3];

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.

Згідно з П(С)БО 32 модель оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю застосовується тоді, коли справедливу вартість можна достовірно визначити. Але у стандарті не говориться про порядок документального підтвердження справедливої вартості інвестиційної нерухомості, що є неодмінною умовою обліку.

Відмінності також між операційною та інвестиційною нерухомістю простежуються за обліком переоцінки. Так, сума дооцінки залишкової вартості об'єкта операційної нерухомості включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу інших витрат звичайної діяльності, в той час коли сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності.

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.

Щодо нарахування амортизації, то слід підкреслити таку відмінність: у разі, якщо інвестиційна нерухомість оцінюється за справедливою вартістю, амортизація таких об'єктів не нараховується.

Для того, щоб спростити роботу обліковців, в плані рахунків бажано було для обліку інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю та за первісною вартістю інвестиційної нерухомості ввести додаткові субрахунки (наприклад: 1001 «Інвестиційна нерухомість за справедливою вартістю» та 1002 «Інвестиційна нерухомість за первісною вартістю»).

Слід зазначити, що згідно з П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" [2] облікова політика підприємства повинна охоплювати: критерії віднесення нерухомості до інвестиційної; методи оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу; методи та суттєві припущення, що застосовуються при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості; 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.

Загалом для вдосконалення обліку інвестиційної нерухомості необхідно в першу чергу, вдосконалити нормативно-правове забезпечення з даного питання, але не за рахунок західних аналогів, а в першу чергу, використання набутого досвіду, специфіки економіки, менталітету та особливостей інвестиційної діяльності нашої країни.

Література

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 "Інвестиційна нерухомість" // www.minfin.gov.ua
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 // www.rada.gov.ua
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 зі змінами // www.rada.gov.ua

Зав. кафедри

бухгалтерського обліку

Автор:

А.А. Пилипенко

О.В. Шушлякова