

Деякі аспекти обліку інвестиційної нерухомості:

міжнародна та вітчизняна практика

УДК 657

Пасенко Н.С., к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку ХНЕУ

Анотація. Проведено порівняльний аналіз термінології, яка використовується у П(С)БО 32 та МСБО (IAS) 40. Наведені рекомендації щодо розробки розділу приміток до фінансової звітності, який демонструє наявність та рух інвестиційної нерухомості.

Проведен сравнительный анализ терминологии, которая используется в П(С)БУ 32 и МСБУ (IAS) 40. Приведены рекомендации относительно разработки раздела примечаний к финансовой отчетности, который демонстрирует наличие и движение инвестиционной недвижимости.

In the article the comparative analysis of terminology of П(С)БО 32 and IAS 40 is conducted. Resulted recommendation in relation to development of section of notes to the financial reporting, which demonstrates a presence and motion of the investment real estate.

Ключові слова: інвестиційна нерухомість, П(С)БО 32, МСБО (IAS) 40, примітки до фінансової звітності.

Економічна інтеграція України у світовий простір призвела до того, що посилюються вимоги до прозорості, повноти, надійності та достовірності звітної інформації підприємств, бо саме така інформація необхідна інвесторам. Тому для залучення зарубіжних інвесторів необхідно національну систему обліку та складання звітності довести до міжнародних стандартів.

Проблемам впровадження в Україні в дію міжнародних стандартів фінансової звітності присвячено достатньо уваги. Питання обліку інвестиційної нерухомості в Україні розкривають праці Бондара М.І., Войнаренка М.П., Голова С.Ф., Жежери М., Лісної І., Миронової О., Супрунова І.В., Чалого І. та інших. Але порівнянню термінологічних та

методологічних основ обліку інвестиційної нерухомості за П(С)БО та МСФЗ приділено незначну увагу.

Метою дослідження є порівняння термінологічного апарату обліку інвестиційної нерухомості.

Відповідно до аналізу термінології згідно з МСБО (IAS) 40 "Інвестиційна нерухомість" та П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" можна сказати, що деякі відмінності існують. Так, згідно з П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [1]. Відповідно до МСБО (IAS) 40 інвестиційна нерухомість – 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: а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей або б) продажу в звичайному ході діяльності [2]. Таким чином, у вітчизняному стандарті сказано, що до інвестиційної нерухомості можна віднести земельні ділянки, а також будинки та споруди, які розташовані на землі. Як зазначає Голов С.Ф.: "...наприклад, будівлі та споруди, які розташовані на воді (морські платформи, теплоходи, переобладнані в готелі, ресторани тощо), не будуть визнані нерухомістю згідно з П(С)БО 32" [3, С. 9].

Термін "операційна нерухомість" в П(С)БО 32 відповідає терміну "нерухомість, зайнята власником" МСБО (IAS) 40, хоча дійсно операційна нерухомість на інтуїтивному рівні викликає співставлення з видами діяльності підприємства, тому бухгалтеру може зрозуміти, що її потрібно відображати у складі руху грошових коштів від операційної діяльності, хоча насправді операційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях [1], тому грошові кошти, пов'язані з придбанням

або продажем нерухомості необхідно відобразити як рух грошових коштів від інвестиційної діяльності.

Термін "балансова вартість" за МСБО (IAS) 40 за змістом відповідає національному "балансова вартість активу", термін "справедлива вартість", що відноситься до інвестиційної нерухомості, наведено у П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств".

Крім того, у МСБО (IAS) 40 "Інвестиційна нерухомість" наведено визначення її собівартості як суми сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедливу вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ (наприклад, МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій") [2].

Слід відмітити, що інвестиційна нерухомість утримується з метою отримання орендної плати або збільшення капіталу, або в їх поєднанні. Отже, інвестиційна нерухомість генерує грошові потоки в значній мірі незалежно від інших активів, утримуваних суб'єктом господарювання. Це відрізняє інвестиційну нерухомість від нерухомості, зайнятої власником. Виробництво або постачання товарів та надання послуг (або використання власності для адміністративних цілей) генерує грошові потоки, які мають відношення не тільки до нерухомості, а й до інших активів, що використовуються у процесі виробництва або постачання. МСБО (IAS) 16 "Основні засоби" застосовується до нерухомості, зайнятої власником [2].

Згідно з п. 8 МСБО (IAS) 40 виділено приклади інвестиційної нерухомості:

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

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

в) будівля, яка є власністю суб'єкта господарювання, що звітує (або утримується суб'єктом господарювання, що звітує, згідно з угодою про

фінансову оренду) та надана в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду;

г) будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду [2].

Як недолік вітчизняного стандарту обліку інвестиційної нерухомості можна виділити відсутність прикладів, тому бухгалтеру буде важко визначитися можна відображати об'єкт як інвестиційну нерухомість або як основні засоби підприємства.

Слід відмітити, що наявність та рух інвестиційної нерухомості знаходить своє відображення у балансі та примітках до фінансової звітності підприємства. Але у цих формах не відображається вся інформація, яку необхідно надавати згідно з п. 32-36 П(С)БО 32 та п. 75-79 МСБО (IAS) 40.

Тому на думку авторів, необхідно повністю змінити примітки до фінансової звітності у частині інвестиційної нерухомості. Так, примітки до річної фінансової звітності за розділом II "Основні засоби" не повинні містити інформацію щодо інвестиційної нерухомості, а також вартість інвестиційної нерухомості, оціненої за справедливою вартістю. Такі дані повинні бути показані в окремому розділі Приміток до річної фінансової звітності.

Крім того, окремим рядком до розділу III «Капітальні інвестиції» Приміток до річної фінансової звітності бажано було б доповнити інформацію щодо капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість за рік.

Слід зазначити, що доки законодавчо не введено розділу щодо інвестиційної нерухомості до Приміток до річної фінансової звітності підприємствам, необхідно надавати таку інформацію у довільному форматі. Уся інформація про інвестиційну нерухомість, відображення якої в примітках до фінансової звітності необхідно згідно з п.34-36 П(С)БО 32, може бути розподілена на такі групи: інформація щодо інвестиційної нерухомості, яка не має впливу від обраного метода оцінки; інформація щодо інвестиційної нерухомості, яка оцінюється за справедливою вартістю; інформація щодо інвестиційної нерухомості, яка оцінюється за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої

амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її збільшення.

Таким чином, при переході до ведення обліку й складання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів обліку термінологію, яка застосовується у П(С)БО, потрібно доопрацювати до рівня ідентифікації з термінологією згідно з МСФЗ. Бажано було б всі проблемні моменти з обліку інвестиційної нерухомості розкрити в методичних рекомендаціях.

Також інформацію про інвестиційну нерухомість підприємства, що надається користувачам інформації на сьогоднішній момент, необхідно розширити. Необхідно зобов'язати підприємства надавати всю інформацію про інвестиційну нерухомість згідно з П(С)БО 32 у довільній формі або у формі, розробленою авторами. Бажано, щоб при переході на ведення обліку та складання звітності за МСФЗ у фінансовій звітності підприємств України відображалася й інформація про необоротні активи, яку необхідно подавати згідно з міжнародними стандартами, що дозволить користувачам мати інформацію про них у повному обсязі.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 // www.rada.gov.ua
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 "Інвестиційна нерухомість" // www.minfin.gov.ua
3. Голов С. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку "Інвестиційна нерухомість" у вітчизняному форматі (коментар до П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість") // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С.8-17.