

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

У статті досліджено питання нормативно-правового регулювання обліку інвестиційної нерухомості в Україні. Здійснено порівняльний аналіз П(С)БО 14 «Оренда» і П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Дано пропозиції щодо структури первинних документів, розробки і прийняття методичних рекомендацій з обліку інвестиційної нерухомості.

Ключові слова: інвестиційна нерухомість, оренда, первинні документи.

Із прийняттям та набуттям чинності з 1 січня 2008 року нового Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» підприємства та організації, які здають в оренду майно у вигляді об'єктів нерухомості, повинні при веденні обліку керуватися положеннями, які зазначені в даному стандарті. Тобто починаючи з 1 січня 2008 року згідно із вимогами п.5 П(С)БО 32 підприємства повинні об'єкти нерухомості, які утримуються з метою передачі їх в операційну оренду, перевести до об'єктів інвестиційної нерухомості і, відповідно до прийнятих змін в Плані рахунків бухгалтерського обліку, обліковувати їх на рахунку 10 (субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість»). Ці питання є відносно новими і вимагають проведення досліджень з метою ліквідації суперечливих моментів на практиці.

Питання, що стосуються обліку інвестиційної нерухомості, після прийняття нового стандарту досить активно досліджуються практиками та провідними науковцями України. Зокрема даною проблематикою займаються: М. Боднар [4], Д. Винокуров [5], С. Голов [6], З. Задорожний [7], І. Лісна [8]. Водночас ще не всі наявні проблеми стали предметом розгляду.

Метою даного дослідження є уточнення окремих положень щодо інвестиційної нерухомості, прописаних у таких нормативних документах як П(С)БО 14 «Оренда» і П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», а також розв'язання проблем відображення операцій із руху інвестиційної нерухомості в первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку.

Питання відображення в обліку інформації про орендні взаємовідносини між суб'єктами господарювання регулюють П(С)БО 14 «Оренда», П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та інші нормативні документи.

Положення, подані у згаданих стандартах вимагають уточнення, оскільки вони регулюють досить суперечливі моменти в бухгалтерському обліку, зокрема ті, що стосуються оренди.

У п. 3 П(С)БО 32 зазначено, що «Положення (стандарт) не застосовується до питань, урегульованих Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».

На рис. 1, схематично відображено, як поширюються норми задуваних Положень на облік нерухомості.

Проаналізувавши загальні положення даних стандартів, бачимо з рис. 1, що норми нещодавно введеного в дію П(С)БО 32 визначають детальні вимоги щодо відображення інформації про об'єкти, які утримуються з метою надання їх в оренду. Що стосується норм, прописаних в П(С)БО 14, то мова іде про регулювання орендних операцій і відображення їх у обліку.

Дуже важливим моментом в обліку інвестиційної нерухомості є питання документального оформлення операцій, що стосуються руху інвестиційної нерухомості, адже вся система обліку побудована таким чином, що будь-яка господарська операція повинна мати документальне підтвердження.

Первинні документи, які необхідні для повного висвітлення інформації про наявність і рух об'єктів інвестиційної нерухомості, можна поділити за наступними напрямками, залежно від того, яку інформацію вони містять:

- придбання об'єктів інвестиційної нерухомості;
- переведення до складу інвестиційної нерухомості;
- виведення об'єктів зі складу інвестиційної нерухомості;
- вибуття інвестиційної нерухомості.

Таку класифікацію наводимо, опираючись на норми, подані в П(С)БО 32 [2].

Нами розроблено первинні документи, які вважаємо за необхідне затвердити як типові форми первинних документів, що відображають рух інвестиційної нерухомості на підприємстві. Що стосується відображення моменту зарахування на баланс підприємства інвестиційної нерухомості, то рекомендації щодо прийняття такого первинного документа як типового вже розглядалося автором статті, і було рекомендовано типову форму ІН-1 «Акт прийняття-передачі інвестиційної нерухомості», який можна використовувати для оформлення придбаних об'єктів інвестиційної нерухомості, а також для оформлення переведення об'єктів основних засобів до складу інвестиційної нерухомості.

Форму ІН-2 «Акт на вибуття інвестиційної нерухомості» рекомендуємо використовувати для реєстрації фактів списання та вибуття на сторону інвестиційної нерухомості у таких випадках:

- для відображення операцій із виведення об'єктів зі складу інвестиційної нерухомості та переведення до складу запасів згідно із п.24-26 П(С)БО 32;
- вибуття інвестиційної нерухомості внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, внесенні до статутного капіталу, при невідповідності критеріям визнання активу з інших підстав, при переведенні інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості або припинення використання такої інвестиційної нерухомості відповідно до вимог п. 30 П(С)БО 32[2].

Окрім цього, вважаємо, що в бухгалтерії на кожен об'єкт інвестиційної нерухомості повинна відкриватися також інвентарна картка обліку інвестиційної

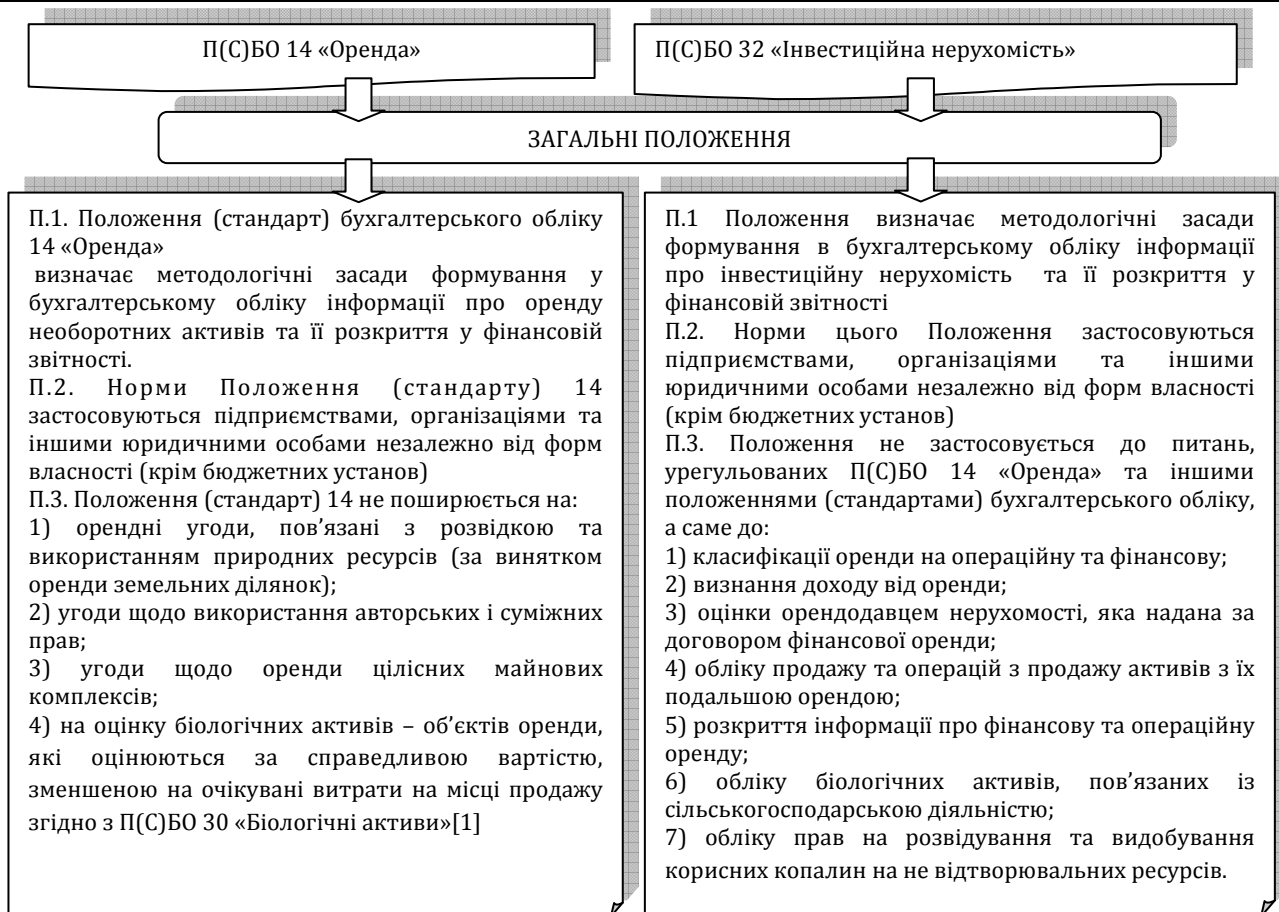


Рис. 1. Розмежування впливу норм П(С)БО 14 «Оренда» і П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» на облік операцій, пов'язаних з орендою

нерухомості на підставі акту прийняття–передавання інвестиційної нерухомості. З цією метою рекомендуємо використовувати такі форми: ІН-3 «Інвентарна картка обліку інвестиційної нерухомості», в якій повинні записуватися тільки основні якісні і кількісні характеристики інвестиційної нерухомості, ІН-4 «Картка обліку руху інвестиційної нерухомості», ІН-5 «Інвентарний список інвестиційної нерухомості». Одну із запропонованих форм первинних документів подано у зразках 1, 2, 3, 4.

Попри те, що П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» набув чинності з 01.01.2008 р., залишилось багато невирішених питань щодо відображення операцій, пов'язаних з інвестиційною нерухомістю. Так у рекомендаціях Міністерства фінансів України, що викладені в наказі, запропоновано виділити окремий субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», на якому відображатимуть зміну вартості інвестиційних активів (їх збільшення в ціні), як це передбачено П(С)БО 32. Пропозиції Міністерства фінансів України підтримується окремими вченими. Так М.І. Боднар, зазначає, що прибуток (збиток) від зміни справедливої вартості відображається в складі іншого операційного доходу або інших операційних витрат операційної діяльності відповідно у періоді, в якому вони виникли, тобто відображаються в звіті про фінансові результати [4].

Вищевказані рекомендації щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку породжують наступні запитання.

Якщо мова іде про дохід, який ми одержуємо внаслідок передачі об'єктів інвестиційної нерухомості, то

звичайно його слід відображати на рахунку 713 «Дохід від операційної оренди», оскільки надання об'єктів в оренду – це інша операційна діяльність. А от щодо відображення зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості на рахунках 71 «Інший операційний дохід» (субрахунок 710) і 94 «Інші витрати операційної діяльності» (субрахунок 940), то вони є нелогічними. У п. 4. П(С)БО 32 наведено чітке розмежування операційної і інвестиційної нерухомості. Так, зокрема, 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, надання послуг, або ж в адміністративних цілях. А інвестиційна нерухомість – це 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. На нашу думку, більш обґрунтовано було б відображати такі доходи і витрати на рахунках, пов'язаних не з операційною, а швидше, інвестиційною діяльністю. З цією метою рекомендуємо відображати збільшення справедливої вартості на рахунку 74 «Інші доходи» (субрахунок 740 «Дооцінка інвестиційної нерухомості внаслідок зміни справедливої вартості»), і витрати на 97 «Інші витрати» (субрахунок 970 «Уцінка інвестиційної нерухомості внаслідок зміни справедливої вартості»).

Підсумовуючи вище визначене можна зробити такі висновки. Порівняння окремих положень П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» і П(С)БО 14 «Оренда» з метою

Зразок 1

Типова форма ІН-2
Код за УКУД _____
підприємство, організація
ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____

АКТ НА ВИБУТТЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

Номер документа	Дата складання	Код особи, відповідальної за зберігання інвестиційної нерухомості	Код маю операцій

Цег, видат, дальшня, линия	Дебет		Кредит		Сума	Номер		Код	Метод нарахування амортизації	Норма амортизації	Сума амортизації	Інвестиційна нерухомість		Рік випуску (побудова)	Дата введення в експлуатацію (оклад, рік)	
	Рахунок субрахунок	Код аналітичного об'єкта	Рахунок субрахунок	Код аналітичного об'єкта		Інвентарний	Заводський					Рахунок та об'єкта аналітичного обліку (для відрахування амортизації)	нац			код
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від "___" ____ 20__ р. N _____ зробила огляд _____ найменування об'єкта на підставі _____

В результаті огляду комісія встановила:
1. Надійшов на підприємство "___" ____ 200__ р.
Висновок комісії: _____

Додаток.
Перелік документів, що додаються _____

Голова комісії	посада	підпис	підписав, ім'я та по-батькові
Членів комісії	посада	підпис	підписав, ім'я та по-батькові
	посада	підпис	підписав, ім'я та по-батькові

Зворотний бік форми ІН-2

РОЗРАХУНОК РЕЗУЛЬТАТІВ СПИСАННЯ ОБ'ЄКТА

Витрати на списання			Надійшло від списання			
Найменування документа	Стагті випрат	сума	Найменування документа	вид	цінностей номенклатурний N	кількість
1	2	3	4	5	6	7
						8

Результати списання

У картці _____ вибуття інвестиційна
нерухомість відмічено

" " _____ 20__ р.

Зразок 2

Типова форма N ІН-3
Код за УКУД _____
_____ підприємство, організація
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість всіх об'єктів	
Дата	номер		
16	17		18

ІНВЕНТАРНА КАРТКА ОБ'ЄКТУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

Цей, відділ, ділянка	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного	Первісна вартість балансова	Код		Норма амортизаційних відрахувань	Поправочний коефіцієнт	ІН		Акт про введення в експлуатацію	Дата початку оплати ІН	Номер		Сума	Рік побудови	Вибудовано (перелано)					
				Рахунок і об'єкта аналітичного обліку	Норма амортизаційних відрахувань			вид	код			Інвентарний	Паспортний			Бухгалтерський запис (акт, накладна)	Прямична вибуття, перемищення				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	19	20	21	22	23

Зворотний бік форми N ІН- 3

Добудовування, доукомплектування молерізації, індексація				Ремонт (бухгалтерський запис)							
дата	номер	інвентарний номер	сума	дата	номер	інвентарний номер	сума	дата	номер	інвентарний номер	сума
Коротка індивідуальна характеристика об'єкта											
Найменування конструктивних елементів та інших ознак, що характеризують об'єкт				Матеріали, розміри та інша відомість							
				основний об'єкт				найменування найважливіших придбаних обладнань та приладів, що відносяться до основного об'єкта			
1				2	3	4	5	6			

Картку заповнив _____ посада підпис прізвище, і., по б.

" _____ " _____ Р.

Найменування класифікаційної групи			
Номер		Відмітка про вибуття	
картки	інвентарний	об'єкта	вибуття

Зразок 3

Типова форма ІН-4
Код за УКУД _____підприємство, організація
ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____

відділ, цех, дільниця, лінія _____

КАРТКА ОБЛІКУ РУХУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

Звітні періоди	Назва інвестиційної нерухомості на 1-е число звітної дати	Надійшло всього (індексовано)	Вибуло			Амортизація		Витрати на капітальний ремонт
			Всього	внаслідок старіння та зносу	внаслідок стихійного лиха	+, -	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	11
Січень								
Лютий								
Березень								
Разом за I квартал								
Квітень								
Травень								
Червень								
Разом за II квартал								
Липень								
Серпень								
Вересень								
Разом за III квартал								
Жовтень								
Листопад								
Грудень								
Разом за IV квартал								
Всього (оборот за рік)								

Зразок 4

Типова форма ІН-5
Код за УКУД _____підприємство, організація
ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____ІНВЕНТАРНИЙ СПИСОК ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ
(за місцем їх знаходження, експлуатації)

відділ, цех, дільниця, лінія

найменування класифікаційної групи

Інвентарна картка або запис в інвентарній книзі		Інвентарний номер	Повне найменування об'єкта	Первісна (балансова вартість)	Вибуття (переміщення)		
номер	дата				документа дата	номер	причина вибуття (переміщення)
1	2	3	4	5	6	7	8

визначення сфери дії даних нормативних документів, засвідчило, що норми П(С)БО 32 надають рекомендації безпосередньо щодо відображення інформації про об'єкти, які утримуються з метою надання в оренду, а що стосується норм прописаних в П(С)БО 14, то мова йде про регулювання орендних операцій і відображення їх в обліку. Таким чином прийняття нового стандарту не викликало появи колізійних питань, оскільки П(С)БО 32 прийнятий щоб урегулювати облік нерухомості, яка безпосередньо передається в оренду;

На сьогоднішній день у вітчизняних інструктивних документах немає рекомендацій щодо документального відображення об'єктів інвестиційної нерухомості. Тому доцільним було б розглянути необхідність розробки стандартних уніфікованих форм первинних документів, що, власне, відобразатимуть оприбуткування, тобто зарахування на баланс об'єктів, які можна віднести згідно з діючим П(С)БО до інвестиційної нерухомості, та їх вибуття.

Більш обґрунтованим було б відображення доходів і витрат, пов'язаних зі зміною справедливої вартості інвестиційної нерухомості не на рахунках операційної, а швидше інвестиційної діяльності. Зокрема доходи від зміни вартості інвестиційної нерухомості слід відображати на рахунку 74 «Інші доходи» (субрахунок 740 «Дооцінка інвестиційної нерухомості внаслідок зміни справедливої вартості»), витрати - на рахунку 97 «Інші витрати» (субрахунок 970 «Уцінка інвестиційної нерухомості внаслідок зміни справедливої вартості»).

Список літератури

1. Оренда [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14.
2. Інвестиційна нерухомість : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007р. № 779 // Урядовий кур'єр. – 2007, серпень. – №137.
3. Білоусов, А. Удосконалення документального оформлення операцій з основними засобами в умовах застосування П(С)БО 7 «Основні засоби» [Текст] / А. Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006, березень. – с. 49-55.
4. Боднар, М. І. Відображення інвестиційної нерухомості в поточному обліку [Текст] / М. І. Боднар // Інвестиції: практика і досвід. - 2009. - №21. – С. 5-8.
5. Винокуров, Д. Новий бухгалтерський стандарт: Інвестиційна нерухомість [Текст] / Д. Винокуров // Податки та бухгалтерський облік. – 2007, серпень. – № 63. – С. 15-16.
6. Голов, С. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку «Інвестиційна нерухомість» у вітчизняному форматі [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007, вересень. – С. 8 –17.
7. Задорожний, З. В. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. - 2009, №10. – С. 12-16.
8. Лісна, І. Інвестиційна нерухомість: ті ж основні засоби, але на інший лад [Текст] / І. Лісна // Все про бухгалтерський облік. – 2008, 10 січня. – № 2(1399). – С. 4-7.

РЕЗЮМЕ

Богущая Лилия

Некоторые аспекты учета инвестиционной недвижимости

В статье рассмотрен вопрос нормативно-правового регулирования учета инвестиционной недвижимости в Украине. Произведено сравнительный анализ П(С)БУ 14 «Аренда» и П(С)БУ 32 «Инвестиционная недвижимость». Разработаны предложения, касающиеся структуры первичных документов и принятия методических рекомендаций по учету инвестиционной недвижимости.

RESUME

Boguts'ka Lilia

Some aspects of account of the investment of real estate

The paper researches the question of legal regulation of the accounting of investment property in Ukraine. A comparative analysis of the P(S)BU 14 «Lease» and P(S)BU 32 «Investment Property» is carried out in the article. The practical recommendations concerning the development and adoption of the policy advice in the investment property accounting are suggested. The recommendations for primary documentary of the dynamics of the above mentioned objects are given.