

СЕКЦІЯ 4 "МСФЗ ДЛЯ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД,
ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ"**Давидюк Т.В.**

доктор економічних наук,
професор, професор кафедри економічного аналізу та обліку
НТУ «Харківський політехнічний інститут»

Міронова О.І.

директор ТОВ «Аудиторська фірма «Ольга – Аудит»», аудитор

Бухгалтерський облік операцій з інвестиційною нерухомістю: порівняльний аспект

Анотація. Проаналізовано положення вітчизняних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо операцій з інвестиційною нерухомістю.

8

Одним із ключових факторів конкурентоспроможності та безперервності функціонування суб'єкта господарювання є наявність нерухомості, характер та напрямок використання якої впливає на можливість визнання нерухомості інвестиційною. За даними Державної служби статистики України обсяг інвестицій, починаючи з 2010 р. зростає. За 2012 рік обсяг капітальних інвестицій в Україні становив 112,99 % від обсягу капітальних інвестицій за 2011 р. Капітальні інвестиції в матеріальні активи займають значну частку в загальних капітальних інвестиціях, більше 96 % [1]. Нерухомість займає значну частку в усіх необоротних активах: питома вага житлових та нежитлових будівель, інженерних споруд та землі у структурі необоротних активів складала: у 2010 р. – 58,0 %, у 2011 р. – 58,0 %, у 2012 р. – 55,1 %, у 2013 р. – 55,8 %, а за 1 півріччя 2014 р. – 53,9 % [1], утворюючи пасивну частину основних засобів. Крім того, значна частина з цих необоротних активів, з урахуванням характеру використання, може бути визнані інвестиційною нерухомістю.

Стан економіки України характеризується стрімкими змінами у структурі використання нерухомості та збільшення необхідності використання нерухомості не для власних потреб господарюючого суб'єкту, а для передачі в операційну оренду або для збільшення власного капіталу. Тож розуміння особливостей інвестиційної нерухомості як самостійного об'єкту обліку забезпечить підвищення довіри користувачів фінансової звітності до інформації про інвестиційну нерухомість.

Виділимо основні моменти, що є відмітними для бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості та бухгалтерського обліку інших об'єктів (предметів) обліку:

1. Інвестиційна нерухомість – це особливі об'єкти основних засобів. Відмітною особливістю інвестиційної нерухомості є те, що вона генерує грошові потоки в значній мірі незалежно від інших активів підприємства. Ці та інші особливі характеристики інвестиційної нерухомості виділяють її серед інших об'єктів основних засобів. Порядок обліку та відображення у фінансової звітності інвестиційної нерухомості та операцій з нею регулюється окремим нормативним документом – П(С)БО 32 [5] та МСБО 40 [3], а не П(С)БО 7 [4] МСБО 16 [2]. В П(С)БО 32 [5] інвестиційна нерухомість розглядається як особливий вид основних засобів, хоча в балансі представлена окремою статтею. За МСБО 40 [3] інвестиційна нерухомість – це взагалі окремий елемент необоротних активів.

Таким чином, це означає, що відносно об'єктів інвестиційної нерухомості слід застосовувати спеціальні правила обліку. Наприклад, саме вимоги П(С)БО 32 [5] необхідно застосовувати для операцій визнання та оцінки, переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості, для операцій вибуття інвестиційної нерухомості та при розкритті інформації про інвестиційну нерухомість у фінансової звітності.

2. Одним з головних критеріїв відображення того чи іншого активу у складі статей фінансової звітності підприємства є наявність права власності на такий актив. Саме цей фактор є ключовим за національними правилами ведення бухгалтерського обліку. За П(С)БО 32 [5] орендар, що діє за договором операційної оренди, не має можливості відобразити інвестиційну нерухомість у складі активів свого балансу, не розкриває інформацію про неї. За МСБО 40 [3] це можливо, такий підхід має назву альтернативного, при якому вся інвестиційна нерухомість повинна обліковуватись за справедливою вартістю.

Таким чином, це означає, що ключовим для можливості відображення інвестиційної нерухомості у складі активів свого балансу є не наявність права власності, а наявність права контролю. Виявляється, що підприємство навіть при відсутності права власності на інвестиційну нерухомість може мати право відобразити її у складі своїх активів при наявності повного контролю. В сучасних умовах, коли все більша кількість підприємств за нормами діючого законодавства зобов'язана складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, методика бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості повинна бути побудована таким чином, щоб вона враховувала наступне: за якою концептуальною основою буде складатися фінансова звіт-

ність підприємства (за національними стандартами чи за міжнародними стандартами).

3. Як П(С)БО 32 [5], так і МСБО 40 [3] передбачаються можливість застосування різних методів оцінки інвестиційної нерухомості за:

- справедливою вартістю;
- первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення.

Механізм застосування методу оцінки за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, підприємствам знайомий, звичний, тому що саме такий метод оцінки застосовується для решти основних засобів. Але механізм застосування методу оцінки за справедливою вартістю – це новина для українських підприємств. Відсутність практики у українських підприємств застосування методу оцінки за справедливою вартістю ускладнюється ще й відсутністю чітко виписаних правил її визначення для цілей бухгалтерського обліку. За П(С)БО 32 [5] (п.19) оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій же місцевості в подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості. При цьому, за відсутності активного ринку визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості може здійснюватися за іншими правилами. Наприклад:

- за останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);
- за поточними ринковими цінами на нерухомість, що може перебувати в різних станах, місцевості, орендних та інших контрактних умовах, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей тощо інвестиційної нерухомості, для якої визначається справедлива вартість;
- за допомогою застосування додаткових показників, що характеризують рівень цін на інвестиційну нерухомість.

Таким чином, для побудови відповідної методики бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості, безумовно, суттєво вплине ще й обраний метод оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості.

У відповідності до стратегічних завдань бухгалтерського обліку ціллю бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про всі операції з інвестиційною нерухомістю та їх вплив на фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства для прийняття відповідних рішень. Під час виконання необхідних процедур щодо бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості суб'єкту господарювання необхідно: дотримуватись вимог П(С)БО 32 [5] (або МСБО 40 [3]) та інших законодавчих та нормативних документів, що регулюють порядок обліку інвестиційної нерухомості та операцій з нею та складання фінансової звітності в частині подання інформації з інвестиційною нерухомістю.

У вітчизняній системі стандартизації бухгалтерського обліку порядок обліку та відображення інвестиційної нерухомості в фінансовій звітності регламентує П(С)БО 32 [5], за міжнародними стандартами – МСБО 40 [3]. Головні відмінності між П(С)БО 32 [5] та МСФЗ стосуються наступного:

- В П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість розглядається як особливий вид основних засобів, хоча в балансі представлена окремою статтею. За МСБО 40 [3] інвестиційна нерухомість – це взагалі окремий елемент необоротних активів;
- За П(С)БО 32 [5] орендар, що діє за договором операційної оренди, не має можливості відобразити інвестиційну нерухомість у складі активів свого балансу, не розкриває інформацію про неї. За МСБО 40 [3] це можливо, такий підхід має назву альтернативного, при якому вся інвестиційна нерухомість повинна обліковуватись за справедливою вартістю;
- За П(С)БО 32 [5] об'єкти що будуються для подальшого використання як інвестиційна нерухомість не можуть розглядатися як інвестиційна нерухомість. За МСБО 40 [3] ці об'єкти одразу відображаються саме як інвестиційна нерухомість;
- За П(С)БО 32 [5] земля в складі інвестиційної нерухомості не класифікується. За МСБО 40 [3] земля може класифікуватися таким чином: як земля, що утримується задля довгострокового збереження капіталу, та як земля з невизначеною метою використання;
- У випадках, коли клієнтам надаються додаткові послуги, за МСБО 40 [3] нерухомість визнається інвестиційною лише тоді, коли компонент додаткових послуг є незначним в загальній угоді. За П(С)БО 32 [5] відносно даного питання ніякого застереження немає;
- В МСБО 40 [3] прописані спеціальні правила оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості, які придбані в операціях обміну. За П(С)БО 32 [5] таких спеціальних правил немає;
- За П(С)БО 32 [5] відсутня вимога того, щоб єдина облікова політика застосовувалась до усіх об'єктів інвестиційної нерухомості. За МСБО 40 [3] така вимога є, крім виняткових випадків;
- За П(С)БО 32 [5] оцінка готової інвестиційної нерухомості за моделлю собівартості застосовується тоді, коли неможливо достовірно визначити її справедливую вартість. За МСБО 40 [3] модель собівартості використовується лише тоді, коли справедливую вартість не можна визначити на постійній основі;

- За П(С)БО 32 [5] оцінка за справедливою вартістю застосовується доти, поки стає неможливим її визначати. За МСБО 40 [3] визначено малоімовірним, що заміна моделі справедливої вартості може привести до більш достовірної оцінки. Модель оцінки не змінюється навіть тоді, коли виникли труднощі з визначенням справедливої вартості;
- За П(С)БО 32 [5] залучення незалежного оцінювача не обумовлено. За МСБО 40 [3] – заохочується;
- За П(С)БО 32 [5] зміна справедливої вартості – інші операційні доходи або витрати. За МСБО 40 [3] це прибутки або збитки, стаття доходів та витрат не обмовляється, а в звіті про сукупний прибуток вимоги відносно класифікації по критерію операційності – неопераційності немає;
- За П(С)БО 32 [5] має місце вимога відносно забалансового обліку ліфтів, кондиціонерів тощо. За МСБО 40 [3] вимоги про забалансовий облік немає;
- За П(С)БО 32 [5] активи, які використовуються разом з інвестиційною нерухомістю відображаються як окремі об'єкти основних засобів. За МСБО 40 [3] якщо обирається модель оцінки за справедливою вартістю, наприклад, вартість меблі, яка здається в оренду разом з інвестиційною нерухомістю, включається у вартість інвестиційної нерухомості;
- Якщо відбувається переведення об'єкту з запасів до інвестиційної нерухомості, яка обліковується за справедливою вартістю, вартісні різниці повинні визнаватися іншими доходами та витратами. За МСБО 40 [3] – це прибутки або збитки, стаття доходів та витрат не обмовляється. Аналогічно - при завершенні будівництва або поліпшенні інвестиційної нерухомості, що обліковується за справедливою вартістю;
- За П(С)БО 32 [5] не передбачено розкриття інформації про: інвестиційну нерухомість, що класифікована як призначена для продажу або включена до ліквідаційної групи; про зміни вартості інвестиційної нерухомості за підсумками чистих курсових різниць (при перерахунку фінансової звітності в іншу валюту); можливі відхилення між отриманою та скоригованою оцінкою; про діапазон оцінок справедливої вартості та дані про вибуття нерухомості, яка в якості винятку обліковується за собівартістю. За МСБО 40 [3] розкриття такої інформації передбачено.

Таким чином, інформація про інвестиційну нерухомість в фінансовій звітності, яка складена за П(С)БО та МСФЗ, надається по-різному. Ці відмінності суттєві та впливають на фінансову звітність господарюючого суб'єкта.

При веденні бухгалтерського обліку та внесенні інформації до фінансової звітності щодо інших об'єктів основних засобів вибір концептуальної основи (національні стандарти чи міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності) має значення, але не впливає суттєво на методику бухгалтерського обліку даних об'єктів. При веденні бухгалтерського обліку та внесенні інформації до фінансової звітності щодо інвестиційної нерухомості, особливо якщо у відповідності до норм міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в складі активів підприємства відображається інвестиційна нерухомість не на підставі права власності а на підставі права повного її контролю, методика бухгалтерського обліку даних об'єктів повинна бути іншою, прийоми та підходи повинні застосовуватися інші.

Отже, саме для інвестиційної нерухомості має місце наявність суттєвого впливу нормативного регулювання на оцінку інвестиційної нерухомості та через можливість обрання різних методів її оцінки наявність суттєвого впливу нормативного регулювання на побудову відповідної методики її бухгалтерського обліку.

Література

1. Державна служба статистики України. – [Електронний ресурс]: офіційний сайт. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>.
 2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» Міжнародний документ від 01.01.2012 – [Електронний ресурс]: офіційний сайт. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
 3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» Міжнародний документ від 01.01.2012 – [Електронний ресурс]: офіційний сайт. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_026.
 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 № 92 – [Електронний ресурс]: офіційний сайт. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» від 02.07.2007 № 779 <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.