

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

METHODOLOGICAL BASES OF ACCOUNTING AND AUDIT OF INVESTMENT REAL ESTATE

УДК 658

Мельник М.Ф.

к.е.н., старший викладач кафедри економічної кібернетики
Криворізький факультет
Запорізького національного
університету

Нікульникова Т.Г.

к.е.н., доцент кафедри економічної кібернетики
Криворізький факультет
Запорізького національного
університету

У статті досліджуються проблеми оцінки, обліку та аудиту інвестиційної нерухомості, критерії розподілу об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості. Визначено, що найбільш проблемним питанням в управлінні інвестиційною нерухомістю є питання її оцінки. Тому слід приділяти максимальну увагу формуванню вартості об'єктів на різних етапах використання нерухомості. Запропоновано шляхи вирішення цієї проблеми.

Ключові слова: інвестиційна нерухомість, операційна нерухомість, первісна вартість, справедлива вартість.

В статье исследуются проблемы оценки, учета инвестиционной недвижимости,

критерии распределения объектов операционной и инвестиционной недвижимости. Предложены пути решения этой проблемы.

Ключевые слова: инвестиционная недвижимость, операционная недвижимость, первоначальная стоимость, справедливая стоимость.

The article deals with the problems of valuation, accounting and audit of investment property, criteria for the distribution of objects of operational and investment real estate. The ways of solving this problem are offered.

Key words: investment property, operating real estate, initial value, fair value.

Постановка проблеми. Інвестиційна нерухомість – це власні чи орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, що розташовуються на землі, використовуються з метою отримання орендних платежів або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та поставки товарів, надання послуг, адміністративної мети чи продажу у процесі звичайної діяльності. Нині такі активи у нас є. Проте проблема їх обліку залишається не досить дослідженою. Тому виникає потреба у дослідженні оцінки, обліку та аудиту інвестиційної нерухомості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Теоретичні та практичні засади обліку та аудиту інвестиційної нерухомості досліджувалися та висвітлювалися у працях провідних учених України: І.М. Бурденко, С.Ф. Голова, О. Миронової, В. Верхогляд, Ф.Ф. Бутинця та інших авторів. Проте деякі аспекти обліку потребують подальшого розвитку.

Постановка завдання. Мета статті – дослідити проблеми оцінки, обліку та аудиту інвестиційної нерухомості, формування інформації про інвестиційну нерухомість. Запропонувати шляхи вирішення цієї проблеми.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Методологічні засади бухгалтерського обліку об'єктів, віднесених до інвестиційної нерухомості, регламентуються П(С)БО № 32 «Інвестиційна нерухомість» (надалі П(С)БО № 32). Згідно з цим положенням, інвестиційна нерухомість – це власні чи орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, що розташовуються на землі, використовуються з метою отримання орендних платежів або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та поставки товарів, надання послуг, адміністративної мети чи продажу у процесі звичайної діяльності [4, с. 3].

Таким чином, інвестиційною нерухомістю визнається насамперед нерухомість, що утримується підприємством з метою передачі в оренду та отримання орендних платежів. З урахуванням П(С)БО № 32 класифікувати нерухомість як інвестиційну можна лише за умови, що вона передаватиметься в операційну оренду.

П(С)БО № 32 у складі нерухомості підприємства виділяє операційну нерухомість, до якої відносяться власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовані на землі та утримувані з метою використання для виробництва, постачання товарів, надання послуг або адміністративних цілей.

Якщо окремий об'єкт основних засобів включає частину, що утримується з метою одержання орендної плати або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, яка є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо, тоді вони відображаються як окремі об'єкти. Якщо ж ці частини не можуть бути продані окремо, то об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати або для збільшення власного капіталу.

За наявності ознак, за якими певний об'єкт основних засобів може бути віднесено і до операційної, і до інвестиційної нерухомості, підприємство самостійно розробляє критерії для їх розподілу.

Інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, формування якої наведено на рис. 1.

Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, що пов'язані з її поліпшенням, якщо такі витрати приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання інвестиційної неру-



Рис. 1. Складники первісної вартості інвестиційної нерухомості

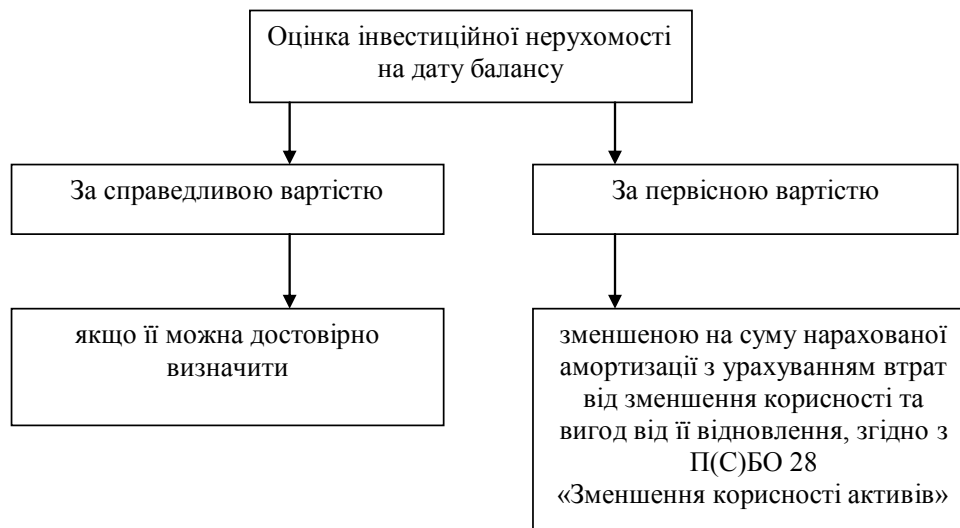


Рис. 2. Оцінка інвестиційної нерухомості на дату балансу

хомості. Прикладами поліпшення інвестиційної нерухомості є добудова, модернізація, модифікація, дообладнання, реконструкція тощо.

Під час здійснення витрат для підтримання об'єкта інвестиційної нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від її використання

витрати включаються до складу витрат звітного періоду [4, с. 6].

На дату балансу об'єкти інвестиційної нерухомості можуть оцінюватися за одним із двох методів, зазначених у П(С)БО № 32 (рис. 2).

Особливістю інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться за первісною вартістю, зменшеною

на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, є те, що вона переоцінці не підлягає.

Під час оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю слід використовувати ціни активного ринку в тій самій місцевості, в подібному стані, за подібних умов договорів оренди. За відсутності активного ринку справедлива вартість [4, с. 6] визначається на основі таких чинників, як:

- остання ринкова ціна операції з такими активами за відсутності суттєвих змін у ринковому, технологічному, економічному або правовому середовищі;

- поточні ринкові ціни на нерухомість, скориговані з урахуванням особливостей та індивідуальних характеристик інвестиційної нерухомості, для якої визначається справедлива ціна;

- додаткові показники, що свідчать про рівень цін на інвестиційну нерухомість.

Під час вибору методу оцінки за справедливою вартістю підприємство повинне його застосовувати до того часу, поки не настане одна з подій:

- вибуття інвестиційної нерухомості;
- переведення інвестиційної нерухомості до складу операційної нерухомості;
- переведення інвестиційної нерухомості до складу активів, які утримуються для продажу;
- неможливість достовірно визначити справедливу вартість інвестиційної нерухомості на дату балансу.

Головна відмінність обліку за справедливою вартістю від обліку за первісною вартістю полягає в тому, що у разі вибору цього методу підприємство в обліку не нараховує амортизацію на об'єкти інвестиційної нерухомості. У цьому разі на кожну дату балансу необхідно коригувати вартість об'єкта шляхом порівняння його балансової та справедливої вартості.

Правила та критерії оцінки інвестиційної нерухомості підприємство обов'язково відображає в наказі про облікову політику. Визнання інвестиційної нерухомості відбувається не лише в результаті її придбання або створення, а також і у зв'язку з переведенням до складу інвестиційної нерухомості операційної нерухомості.

Згідно з П(С)БО № 32 переведення нерухомості до складу інвестиційної або виведення її зі складу інвестиційної здійснюється тільки в разі зміни характеру використання нерухомості, за рішенням власника.

Під час переведення операційної нерухомості до інвестиційної, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між балансовою (залишковою) вартістю операційної нерухомості та справедливою вартістю інвестиційної нерухомості відображається в порядку, передбаченому П(С)БО № 7 для дооцінок та уцінок основних засобів [3, с. 13]. Під час переведення нерухомості із

запасів до інвестиційної нерухомості, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю та балансовою (залишковою) вартістю визнається іншими доходами або витратами періоду.

Під час завершення будівництва інвестиційної нерухомості, що обліковуватиметься за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю та витратами на будівництво визнається іншими операційними доходами чи іншими витратами операційної діяльності періоду, в якому відбулося завершення будівництва.

Під час переведення інвестиційної нерухомості, що оцінюється за справедливою вартістю, до операційної нерухомості або до складу запасів собівартість таких основних засобів чи запасів визначається за справедливою вартістю інвестиційної нерухомості на дату переведення.

Надходження об'єкта інвестиційної нерухомості на підприємство оформлюється актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма ОЗ-1). Під час переведення об'єкта операційної нерухомості до складу інвестиційної мають місце ситуації, коли його справедлива вартість перевищує залишкову або залишкова вартість об'єкта нерухомості перевищує його справедливу вартість. У першому випадку різниця між справедливою та залишковою вартістю відноситься на збільшення додаткового капіталу, що відображається записом:

- дебет рахунку 10 «Основні засоби»;
- кредит субрахунку 423 «Дооцінка активів».

Якщо залишкова вартість об'єкта інвестиційної нерухомості перевищує його справедливу вартість, то така різниця відображається у складі інших витрат кореспонденцією:

- дебет рахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;
- кредит рахунку 10 «Основні засоби».

Під час вибуття об'єкта інвестиційної нерухомості внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, внесення до зареєстрованого капіталу, а також у разі невідповідності критеріям визнання активу припиняється визнання інвестиційної нерухомості. Фінансовий результат від вибуття визначається шляхом вирахування з доходу від вибуття балансової вартості інвестиційної нерухомості непрямих податків та витрат, що пов'язані з вибуттям.

Перед початком підготовки об'єкта інвестиційної нерухомості до продажу його слід перевести до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. Така операція відображається в обліку записом:

- дебет субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»;
- кредит субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість».

Головна відмінність обліку об'єкта інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю від обліку за первісною вартістю полягає в тому, що у разі вибору цього методу підприємство на об'єкти інвестиційної нерухомості в обліку не нараховує амортизацію. У цьому разі на кожну дату балансу необхідно коригувати вартість об'єкту шляхом порівняння його балансової та справедливої вартості. Зміна вартості (сума збільшення або зменшення) об'єкта інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі інших операційних доходів (субрахунок 719 «Інші операційні доходи») або у складі інших витрат операційної діяльності (субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»).

У першому випадку коригування балансової вартості об'єкта інвестиційної нерухомості у зв'язку зі збільшенням його вартості відображається записом:

– дебет субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість»;

– кредит субрахунку 719 «Інші операційні доходи».

Якщо балансова вартість об'єкта інвестиційної нерухомості на дату балансу знижується, то в системі рахунків бухгалтерського обліку така операція відображається кореспонденцією:

– дебет субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»;

– кредит субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість».

Особливої уваги заслуговує питання визначення справедливої вартості, тому що спосіб підтвердження справедливої вартості інвестиційної нерухомості залежить від вибору методу оцінки із регламентованих П(С)БО № 32. Наприклад, у разі вибору оцінки за справедливою вартістю підприємство може скористатися послугами професійного оцінювача. Тоді його висновок буде документальним підтвердженням справедливої вартості об'єкта інвестиційної нерухомості на дату балансу. Якщо підприємство прийме рішення самостійно визначити справедливу вартість, то підтвердженням такої вартості об'єкта будуть проведені ним розрахунки та середньостатистичні дані за певним регіоном про вартість аналогічної нерухомості.

Вартість інвестиційної нерухомості в балансі підприємства відображається окремою статтею, а в примітках до фінансової звітності розкриваються критерії щодо розмежування інвестиційної та операційної нерухомості, а також інформація про вартість інвестиційної нерухомості на початок і кінець звітного року, сума капітальних інвестицій

в інвестиційну нерухомість, на ремонт, обслуговування тощо.

Розглянуті облікові аспекти інвестиційної нерухомості свідчать про необхідність подальшого дослідження питань оцінки та методики обліку об'єктів інвестиційної нерухомості в умовах ринкової трансформації економіки України.

Висновки з проведеного дослідження. Найбільш проблемним в обліку й організації аудиту інвестиційної нерухомості є питання оцінки нерухомості, тому саме цьому питанню слід приділяти максимальну увагу. Питання оцінки є досить суперечливим і вимагає доопрацювання з боку законодавців. Кожний суб'єкт господарювання повинен намагатися оптимально дотримуватися особливостей оцінки та обліку інвестиційної нерухомості.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бурденко І.М. Методологічні основи обліку інвестиційної нерухомості / І.М. Бурденко // ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ». 2010. № 336. С. 14–23.

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 зі змінами та доповненнями. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Затв. наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: Затв. наказом Мінфіну України від 02.07.07 р. № 779. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

REFERENCES:

1. Burdenko I.M. Methodological basis of accounting for investment real estate / I.M. Burdenko // Dnipropetrovsk State University "Ukrainian Academy of Banking of the NBU. 2010. No. 336. pp. 14–23.

2. Plan of accounting of assets, capital, liabilities and business transactions of enterprises and organizations: Approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 30, 1999 No. 291 with amendments and addenda- [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.rada.gov.ua>.

3. Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed Assets": Sett. Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 27.04.2000 № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

4. Regulation (standard) of accounting 32 "Investment property": Затв. Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 07.07.07 № 779. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

Melnyk M.F.

Candidate of Economic Sciences,
Senior Instructor at Department of Economic Cybernetics
Kryvyi Rih Faculty
Zaporizhzhia National University

Nikulikova T.G.

Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Economic Cybernetics
Kryvyi Rih Faculty
Zaporizhzhia National University

METHODOLOGICAL BASES OF ACCOUNTING AND AUDIT OF INVESTMENT REAL ESTATE

Investment property is the property held by the enterprise for the purpose of transfer and lease payments. Investment property is credited to the balance sheet of the entity at its original cost, which increases by the amount of costs associated with its improvement.

When expenditures are made to maintain an investment property under operating conditions and to obtain a pre-determined amount of future economic benefits from its use, expenses shall be included in the expenses of the reporting period. The feature of investment property, which is accounted for at the original cost reduced by the amount of accrued depreciation, taking into account the losses from impairment and the benefits of its restoration, is that it is not subject to revaluation.

When choosing a valuation method at fair value, an enterprise should apply it until one event occurs: the retirement of the investment property; transfer of investment property into operating real estate; transfer of investment property to assets held for sale; impossibility to reliably determine the fair value of investment property at the balance sheet date. In this case, at the balance sheet date, it is necessary to adjust the cost of the asset by comparing its carrying amount and fair value.

When investment property is sold out as a result of the sale, transfer to financial lease, liquidation, introduction to registered capital, as well as non-compliance with the criteria for recognition of an asset, the recognition of investment property is terminated. The result of the disposal is determined by deducting from the income from the disposal of the carrying amount of the property of indirect taxes and expenses associated with the disposal.

The main difference between accounting for an investment property at fair value through accounting for initial cost is that when choosing this method, an enterprise does not account for depreciation on investment property objects. In this case, the value of an object must be adjusted for each balance sheet date by comparing its carrying amount and fair value. A particular attention should be paid to the determination of fair value because the way to confirm the fair value of investment property depends on the choice of method of valuation.

Considered accounting aspects of investment real estate testify to the need for further study of issues of valuation and methods of accounting for investment property.