

АНАЛІЗ ОКРЕМИХ ПОЛОЖЕНЬ ПСБО 32 “ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ” ТА ЇХ ПОРІВНЯННЯ З ОКРЕМИМИ ПОЛОЖЕННЯМИ МСБО 40 “ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ”

Розглядаються теоретичні і методологічні основи визнання інвестиційної нерухомості у відповідності до норм національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість” та вивчаються окремі важливі питання відображення інвестиційної нерухомості в обліку підприємств.

Ключові слова: *інвестиційна нерухомість, стандарти, бухгалтерський облік*

Mironova O.

ANALYSIS OF PARTICULAR REGULATIONS OF ACCOUNTING NATIONAL STANDARDS 32 “INVESTMENT PROPERTY” AND THEIR COMPARISON WITH CERTAIN REGULATIONS OF ACCOUNTING INTERNATIONAL STANDARDS 40 “INVESTMENT PROPERTY”

The article deals with theoretical and methodological bases of investment property recognition in compliance with Accounting National Regulations (Standards) 32 “Investment Property” and examines particular important issues on reflecting investment property in accounting of enterprises.

Keywords: *investment property, accounting standards, accounting.*

Постановка проблеми. У відповідності до норм ст.12 Закону України від 16.07.1999 р. № 996 “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг від 07.02.2012 р. № 84 “Про оприлюднення інформаційного повідомлення щодо переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності небанківськими фінансовими установами” з 01.01.2012 р. набрали чинності зміни до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, відповідно до яких фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, починаючи з 1 січня 2012 року, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за окремими видами. Поряд з цим, Наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 року № 1591 внесено зміни до багатьох положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у тому числі і в ПСБО 32 “Інвестиційна нерухомість” [1]. Ці зміни підкреслюють, що положення ПСБО 32 “Інвестиційна нерухомість” застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Таким чином, велика кількість підприємств, на яких не розповсюджується обов’язок застосовувати норми міжнародних стандартів бухгалтерського

обліку, фінансової звітності взагалі та МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість” [2], у тому числі повинні продовжувати застосовувати національні ПСБО. Зважаючи на те, що нормативна база, яка регулює порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності достатньо динамічна, часто змінюється та доповнюється новими нормами, а ПСБО 32 “Інвестиційна нерухомість” - взагалі один із нових стандартів, з одного боку, та інвестиційна нерухомість – специфічний об’єкт обліку, визнання якого як раз частіше відбувається саме зараз, в непрості часи для підприємств, які перебувають у стані виходу зі складної фінансової кризи, що зачепила практично усі сфери діяльності, з іншого боку, розуміння та аналіз норм ПСБО 32 “Інвестиційна нерухомість” вкрай необхідне. Більше того, глибоке знання національних стандартів бухгалтерського обліку завжди допомагає переходу (при необхідності, що є дуже актуальним саме тепер) до застосування міжнародних стандартів: практично кожен із національних стандартів має міжнародний аналог. Тому важливо приділити увагу усім нормам, а окрему - тим нормам ПСБО 32 “Інвестиційна нерухомість”, які є найбільш складними та відрізняються від звичних правил ПСБО 7 “Основні засоби”, хоча інвестиційна нерухомість продовжує залишатися основним засобом.

Вивчення норм ПСБО 32 “Інвестиційна нерухомість” в останніх дослідженнях і публікаціях розглядається як один із допоміжних етапів у розумінні теоретичних та методологічних основ відображення окремих операцій з інвестиційною нерухо-

містю в обліку підприємств. Дослідженню окремих питань обліку інвестиційної нерухомості увагу приділили Т. П. Остапчук, І. В. Супрунова, Л. В. Чижевська, І. А. Юхименко-Назарук.

Метою дослідження є вивчення та аналіз окремих положень ПСБО 32 “Інвестиційна нерухомість”. Інвестиційна нерухомість, яка є частиною основних засобів, - специфічний обліковий об’єкт, який відрізняється від інших об’єктів основних засобів. Тому його облік і порядок відображення у фінансовій звітності регламентуються окремим стандартом. Визначення цих особливостей є метою дослідження.

Викладення основного матеріалу. З 1 січня 2008 року вступив в дію ПСБО 32 “Інвестиційна нерухомість [1] (далі – ПСБО 32). Як і його міжнародний аналог, МСБО 40 визначає сферу застосування як через перелік операцій, на які він розповсюджується, так і через перелік операцій, до яких він не застосовується. ПСБО 32 початковий акцент робить саме на операціях, до яких ПСБО 32 не застосовується, а саме до: класифікації оренди на операційну та фінансову (п.3.1); визнання доходу від оренди об’єктів інвестиційної нерухомості (п.3.2); оцінки орендодавцем нерухомості, яка надана в оренду за договором фінансової оренди (п.3.3); обліку операцій з продажу активів з їх подальшою орендою (п.3.4); розкриття інформації про фінансову та операційну оренду у фінансовій звітності (п.3.5); обліку біологічних активів, пов’язаних із сільськогосподарською діяльністю (п.3.6); обліку прав на розвідування та видобутку корисних копалин та невідтворюваних ресурсів (п.3.7).

У відповідності до п. 5 ПСБО 32 також з метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю: операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість (п.5.1); нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності (п.5.2); нерухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін (п.5.3); нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість (п.5.4); нерухомість, що надана в оренду іншому суб’єкту господарювання на умовах фінансової оренди (п.5.5).

ПСБО 32 застосовується: при визнанні та оцінці інвестиційної нерухомості (п.п.8-23); при переведенні нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведенні її зі складу інвестиційної нерухомості (п.п.24-29); при вибутті інвестиційної нерухомості (п.п.30-32); для розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності. В цьому питанні ПСБО 32 окремо виділяє інформацію, яка розкривається у примітках до фінансової звітності (п.п.33-36) від іншої інформації. Для інформації, яка розкривається у примітках до фінансової звітності, ПСБО 32 передбачено окремий підрозділ. Для інформації про інвестиційну нерухомість, яка розкривається в інших фінансових звітах, окремого підрозділу не передбачено. Вона надана у відповідних підрозділах ПСБО 32 у залеж-

ності від характеру господарської операції, що здійснюється [1].

У п.4 ПСБО 32 надані лише терміни, що використовуються в ПСБО та мають безпосередньо відношення до інвестиційної нерухомості, а саме:

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;

операційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розміщені на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях;

балансова вартість активу – це вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу [1].

Зазначаємо: в МСБО 40 – в розділі “Визначення” не тільки надані терміни, а ще й роз’яснені окремі положення, які деталізують практику застосування та полегшують розуміння загальних вимог даного стандарту [2]. У ПСБО 32 такі роз’яснення надані в п.5, який наводить приклади нерухомості, яка не може бути визнана інвестиційною. При цьому роз’яснення, які містяться в МСБО 40 більш розгорнуті, ніж ті, що містить ПСБО 32. В п.7 МСБО 40 підкреслює відмінність інвестиційної нерухомості від нерухомості, зайнятої власником. Одна з головних відмінностей, що відрізняє інвестиційну нерухомість, у тому, що 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. Саме з цих причин до нерухомості, зайнятої власником, необхідно застосовувати МСБО 16 “Основні засоби”, а не МСБО 40. ПСБО 32 не містить такого чітко сформульованого акценту та пояснень, хоча ця основна ідея в ПСБО 32 зберігається.

Як за МСБО 40, так і за ПСБО 32 складним є процес визнання інвестиційної нерухомості в тому випадку, коли одна частка нерухомості утримується з метою отримання орендної плати або для збільшення капіталу, а друга частка нерухомості утримується для використання у виробництві або для постачання товарів чи надання послуг, або для адміністративних цілей. В даному випадку п.6 ПСБО 32 передбачає наступне: “Якщо певний об’єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в

оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу. За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, підприємство розробляє критерії щодо їх розмежування". Як і за МСБО 40, так і за ПСБО 32 розробка критеріїв щодо їх розмежування – це саме та складність, яка супроводжує будь-яке підприємство на шляху практики застосування ПСБО 32. При цьому, якщо МСБО 40 ставить наголос на тому, що саме суб'єкту господарювання та керівництву надано право розробки та обрання цих критеріїв на підставі послідовного застосування професійного судження, то ПСБО 32 такої інформації не містить. Хоча саме професійне судження в даному випадку може мати ключове значення при прийнятті управлінського рішення стосовно облікової політики підприємства в даному питанні.

Таким чином, ПСБО 32 підкреслює необхідність розробки чітких критеріїв, не забороняє, але й не наголошує про можливість застосування професійного судження. При цьому обов'язкове для визнання нерухомості інвестиційною за МСБО 40 генерування грошових потоків такої нерухомістю достатньо окремо та незалежно від грошових потоків звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання [2] за ПСБО 32 не підкреслено, але передбачається всіма запропонованими процедурами обліку та відображення у фінансовій звітності.

Також важливим моментом є момент визнання нерухомості інвестиційною у випадках, коли взаємовідносини в рамках угоди про операційну оренду відбуваються між материнським і дочірнім підприємствами. В такому випадку ПСБО 32 більш лаконічний, ніж МСБО 40. МСБО 40 в п.15 передбачає такий алгоритм дій: "іноді суб'єкт господарювання володіє нерухомістю, наданою в оренду материнському чи дочірньому підприємству та зайнятою ними. Така нерухомість не визнається інвестиційною нерухомістю у консолідованій фінансовій звітності, оскільки з погляду групи вона є нерухомістю, що зайнята власником. Але якщо її розглядати з погляду окремого суб'єкта господарювання, який нею володіє, то така нерухомість є інвестиційною нерухомістю, якщо вона відповідає визначенню, поданому в параграфі 5. Отже, орендодавець розглядає таку нерухомість як інвестиційну нерухомість у своїй окремій фінансовій звітності" [2]. ПСБО 32 в п.7 описує лише наступне: "Якщо підприємство контролює інвестиційну нерухомість, надану в оренду материнському підприємству або дочірньому підприємству для виробництва або постачання товарів чи надання послуг, або з адміністративною метою, такий об'єкт основних засобів при складанні консолідованої фінансової звітності цієї групи підприємств вважається операційною нерухомістю. Отже, згідно з ПСБО

32 можливість розглядати нерухомість як інвестиційну хоча б у своїх окремих фінансових звітах орендодавцем не передбачена взагалі. Але очевидно, що існуюче формулювання п. 7 ПСБО 32 все ж залишає можливість відображати нерухомість як інвестиційну. Це може бути можливим в ситуації, коли підприємство контролює інвестиційну нерухомість, надану в оренду материнському підприємству або дочірньому підприємству, але при цьому мета її використання – подальше надання в оренду (суборенду) іншим користувачам.

Інвестиційна нерухомість повинна визнаватися активом тоді, коли виповнюються дві умови: є ймовірність того, що суб'єкт господарювання отримає майбутні економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу; первісна вартість інвестиційної нерухомості може бути достовірно визначена.

При визнанні інвестиційної нерухомості ПСБО 32 виділяє можливість застосування двох методів оцінки: метод оцінки за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, метод оцінки за справедливою вартістю. Кожен з двох можливих для застосування методів оцінки має право на існування, та ПСБО 32, як і МСБО 40, чітко регламентує порядок їх застосування. Порядок застосування кожного з цих методів оцінки може бути предметом окремого наукового дослідження.

Висновки. Як показав аналіз окремих положень ПСБО 32 та їх порівняння з положеннями МСБО 40 у питаннях визнання в бухгалтерському обліку об'єктів даного виду активів, між ПСБО 32 та МСБО 40 існують розбіжності. Але в окремих питаннях розуміння положень ПСБО 32 може бути більш глибоким після вивчення саме норм МСБО 40. І хоча ПСБО 32 застосовується тими підприємствами, які не зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність за МСБО, та норми МСБО 40 допомагають краще зрозуміти окремі ключові питання порядку визнання й обліку інвестиційної нерухомості. Норми ПСБО 32 мають мету - визначити методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності. А це означає, що перспективним у подальших дослідженнях можна визначити необхідність глибокого та детального аналізу кожного з розділів ПСБО 32, як це є доречним відносно усіх інших стандартів: по-перше, між інвестиційною нерухомістю та іншими необоротними активами існує велика різниця. Це різні види необоротних активів, бухгалтерський облік яких регламентується різними стандартами бухгалтерського обліку; по-друге, до інвестиційної нерухомості, оціненої за різними методами, слід застосовувати різні підходи в обліку та при розкритті інформації в фінансовій звітності; по-третє, різні операції з інвестиційною нерухомістю потребують окремої уваги, тому що у відповідності до ПСБО 32 для окремих операцій передбачено застосовувати окремі підходи. Так, наприклад, оцінка при визнанні інвестиційної не-

рухомості та оцінка після її визнання – це різні операції. Вони передбачають можливість здійснення як різних процедур, так і різних підходів у відображенні цих процедур в облікових регістрах підприємства та його фінансової звітності. Ці перелічені особливості притаманні не тільки ПСБО 32, але ще й МСБО 40. Таким чином, глибоке знання та розуміння ПСБО 32 при необхідності значно полегшить перехід до застосування МСБО 40. Саме ретельне та поступове вивчення ПСБО 32 може забезпечити полегшення його застосування на практиці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість” : наказ Міністерства фінансів України від 02 лип. 2007 року № 779 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 “Інвестиційна нерухомість” : IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_026.
3. Міронова О. І. ПСБО 32: перші поради з практичного застосування / О. І. Міронова // *Баланс*. – Дніпропетровськ, 2007. – № 58. – С. 18-21.
4. Міронова О. І. Інвестиційна нерухомість та її справедлива вартість / О. І. Міронова // *Баланс*. – Дніпропетровськ, 2008. – № 48. – С. 39-43.
5. Міронова О. І. Бухгалтерський учет инвестиционной недвижимости: опыт Украины / О. І. Міронова // *ЖДТУ : Міжнародний збірник наукових праць*. – 2009. – № 3(15). – С. 175-184.
6. Міронова О. І. Інвестиційна нерухомість: бухоблік, оподаткування, страхування, оформлення та реєстрація прав власності / О. І. Міронова. – Х. : Фактор, 2008. – 448 с.
7. Міронова О. І. Аналіз окремих положень МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість” / О. І. Міронова // *Вісник ЖДТУ* – 2013. – № 1 (63). – С. 152-154. – (Сер.: Економічні науки).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку: коментарі / [за ред. Я. Кавторевой]. – Х. : Фактор, 2008. – 1328 с.